

Friedrich-Schiller-Universität Jena

Lösungsansätze zur Betrugsproblematik im Bereich der Umsatzsteuer –
Eine Analyse der jüngsten Gesetzesänderungen im Hinblick auf einen generellen Übergang
auf das Reverse Charge Verfahren

Diplomarbeit
zur Erlangung des Grades eines Diplom-Ökonoms
im Fachbereich Wirtschaftswissenschaften der
Friedrich Schiller Universität Jena

eingereicht von:

Name: Sebastian Salamon

Adresse: Wiesengrund 3

07422 Unterwirbach

Tel. 036741 / 41360

Fachrichtung: BWL

Matrikel- Nr.: 50192

Abgabedatum: 20.01.2005

Prüfer:

Prof. Dr. K.D. Koschmieder

Betreuer:

Dipl. Kfm. Cord Krietenstein

Eidesstattliche Erklärung

Hiermit versichere ich, dass ich die Arbeit selbstständig verfasst und keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt sowie Zitate kenntlich gemacht habe.

(Ort, Datum)

(Unterschrift)

INHALTSVERZEICHNIS

INHALTSVERZEICHNIS	III
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	VI
1. Entwicklungen der letzten Zeit im Bereich der Umsatzsteuer.....	1
2. Umsatzsteuerbetrugsfälle und ihre Bekämpfung durch die Gesetzgebung.....	3
2.1. Karussellgeschäfte.....	3
2.1.1. Grundmuster der Karussellgeschäfte	3
2.1.2. Gesetzgeberische Maßnahmen zur Bekämpfung der Karussellgeschäfte.....	8
2.1.2.1. Abgabe monatlicher Umsatzsteuervoranmeldungen	
(§ 18 Abs. 2 S. 4 UStG)	8
2.1.2.2. Angabe der Steuernummer in der Rechnung (§ 14 IV UStG)	9
2.1.2.3. Sicherheitsleistung (§ 18 f UStG)	11
2.1.2.4. Haftung für die schuldhaft nicht abgeführte Steuer (§ 25 d UStG) ..	13
2.1.2.5. Umsatzsteuer-Nachschau (§ 27 b UStG)	16
2.1.2.6. Schädigung des Umsatzsteueraufkommens (§ 26 b, c UStG)	17
2.1.2.7. Gewerbs- oder bandenmässige Steuerhinterziehung (§ 370 a AO) ..	19
2.2. weitere Betrugsfälle	21
2.2.1. Kettenbetrug im Baugewerbe.....	21
2.2.1.1. Darstellung der Betrugsproblematik	21
2.2.1.2. Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger	
bei Umsätzen i.R. der Bauwirtschaft (§ 13 b I S. 1 Nr. 4 UStG).....	22
2.2.2. Betrug i.R. von Leasing- und Mietkaufmodellen.....	26
2.2.2.1. Darstellung der Betrugsproblematik	26
2.2.2.2. Erweiterte Inhaftungnahme des leistenden Unternehmers für	
bestimmte VSt- Rückzahlungsverpflichtungen des empfangenden	
Unternehmern (§ 13 d UStG).....	27
2.2.3. Umsatzsteuerausfälle bei Globalzessionen	29
2.2.3.1. Darstellung der Betrugsproblematik	29
2.2.3.2. Erweiterte Inhaftungnahme des leistenden Unternehmers bei	
Abtretung, Verpfändung und Pfändung von Forderungen	
(§ 13 c UStG)	30

2.2.4. Umsatzsteuerausfälle durch Optionen bei Grundstücksveräußerungen.....	33
2.2.4.1. Darstellung der Betrugsproblematik	33
2.2.4.2. Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger bei Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (§ 13 b I S. 1 Nr. 3 UStG).....	34
2.3. Zwischenfazit zu den gesetzgeberischen Maßnahmen der letzten Zeit	37
3. Das Reverse Charge Modelle – Systemwechsel als weitergehende Überlegung zur	39
Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung	39
3.1. Grobstruktur des Reverse Charge Verfahrens.....	39
3.2. Grundzüge des fiktiven Rechtsrahmens zum Reverse Charge Modell.....	39
3.2.1. Grundlegender Verfahrensablauf	39
3.2.2. Betroffener Unternehmerkreis	41
3.2.3. Bagatellregelung	43
3.2.4. Kontrolle durch die Finanzverwaltung und erweiterte Aufzeichnungs- pflichten.....	44
3.3. Wirkung des Reverse Charge Modells.....	46
3.3.1. Im Hinblick auf Betrugsvermeidungspotentiale	46
3.3.2. Im Hinblick auf Liquiditäts- und Verwaltungsbelastung der Unternehmen...	48
3.4. Zwischenfazit zum Reverse Charge Modell	51
4. Vergleich der gesetzlichen Maßnahmen der letzten Zeit im Hinblick auf einen generellen Übergang zum Reverse Charge Modell	53
4.1. Betrugsvermeidungspotentiale.....	53
4.1.1. Gesetzgeberische Maßnahmen der letzten Zeit.....	53
4.1.2. Reverse Charge Modell.....	55
4.1.3. Wertung der jeweiligen Betrugsvermeidungspotentiale	57
4.2. Unternehmensbelastung hinsichtlich Liquidität und Verwaltungsaufwand	58
4.2.1. Gesetzgeberische Maßnahmen der letzten Zeit.....	58
4.2.2. Reverse Charge	60
4.2.3. Wertung der jeweiligen Liquiditäts- und Verwaltungswirkungen bei den Unternehmen	61
5. Zusammenfassung und Ausblick	62
Anhang I Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens	64
Anhang II Beispiele für den innergem. USt- Betrug in Form von Karussell- geschäften.....	66

Anhang III	Beispiel für den innerstaatl. USt- Betrug in Form von Karussell- geschäften.....	70
Anhang IV	Das innergem. Kontrollsystem im Binnenmarkt.....	71
Anhang V	Beispiel zu § 25 d UStG (Haftung für Schuldhaft nicht abgeführte Steuer)	72
Anhang VI	Grundprinzip des Kettenbetrugs in der Bauwirtschaft.....	73
Anhang VII	Beispiel zu § 13 b I S. 1 Nr. 4 UStG (Steuerschuldverlagerung bei bestimmten Bauleistungen).....	74
Anhang VIII	Vergleich der Auswirkungen einer Ausübung bzw. Unterlassung des Wahlrechts aus Tz. 22 des BMF- Schr. v. 31.3.2004 (zu § 13 b I S. 1 Nr. 4 UStG)	77
Anhang XIV	Beispiele zu § 13 c UStG (Haftung bei Abtretung, Verpfändung oder Pfändung von Forderungen).....	79
Anhang X	Beispiel zu § 13 b I S. 1 Nr. 3 UStG (Steuerschuldverlagerung bei Grundstücksumsätzen)	81
Anhang XI	Umsatzablauf im Reverse Charge Modell	83
Anhang XII	Steuerausweis und VSt- Abzug im gültigen System im Vergleich zum „Reverse Charge Verfahren“	86
Anhang XIII	Auswirkungen neuer Modelle bei der Umsatzbesteuerung	88
LITERATURVERZEICHNIS		90
VERZEICHNIS DER GESETZE, VERWALTUNGSANWEISUNGEN UND RECHTSVERORDNUNGEN		96
ENTSCHEIDUNGSREGISTER		99

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abb.	=	Abbildung
Abs.	=	Absatz
AO	=	Abgabenordnung
Art.	=	Artikel
Aufl.	=	Auflage
BB	=	Betriebsberater
BDI	=	Bundesverband der deutschen Industrie
BfF	=	Bundesamt für Finanzen
BFH	=	Bundesfinanzhof
BGB	=	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	=	Bundesgesetzblatt
BStBl.	=	Bundessteuerblatt
BGH	=	Bundesgerichtshof
BHO	=	Bundeshaushaltsordnung
BMF	=	Bundesministerium der Finanzen
BRH	=	Bundesrechnungshof
BStBK	=	Bundessteuerberaterkammer
BStBl.	=	Bundessteuerblatt
BT	=	Bundestag
Buchst.	=	Buchstabe
BVerfG	=	Bundesverfassungsgericht
bzgl.	=	bezüglich
bzw.	=	beziehungsweise
d.h.	=	das heißt
Dipl.-Finw.	=	Diplomfinanzwirt
Dipl. Kfm.	=	Diplomkaufmann
Dr.	=	Doktor
Drucks.	=	Drucksache
DStR	=	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStV	=	Deutscher Steuerberaterverband
DSWR	=	Datenverarbeitung, Steuer, Wirtschaft, Recht (Zeitschrift)
dt.	=	deutsch(en)
EDV	=	Elektronische Datenverarbeitung

EG	=	Europäische Gemeinschaft
EG-RL	=	Richtlinie der europäischen Gemeinschaft
EK	=	Eigenkapital
EU	=	Europäische Union
EuGH	=	Europäischer Gerichtshof
FA	=	Finanzamt
FAStR	=	Fachanwalt für Steuerrecht
ff.	=	fortfolgende
FK	=	Fremdkapital
GG	=	Grundgesetz
ggf.	=	gegebenenfalls
GmbH	=	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrESt	=	Grunderwerbsteuer
GrEStG	=	Grunderwerbsteuergesetz
HBeglG	=	Haushaltsbegleitgesetz
i.d.R.	=	in der Regel
i.H.v.	=	in Höhe von
i.H.	=	in Höhe
i.R.	=	im Rahmen
i.S.	=	im Sinne
i.V.m.	=	in Verbindung mit
Ident.-Nr.	=	Identifikationsnummer
INF	=	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
inkl.	=	inklusive
innergem.	=	innergemeinschaftlich
insbes.	=	insbesondere
inter.	=	international
inländ.	=	inländische
KWG	=	Gesetz über das Kreditwesen
LSt	=	Lohnsteuer
LSt-VA('en)	=	Lohnsteuervoranmeldung(en)
Mrd.	=	Milliarden
MwSt.	=	Mehrwertsteuer
neg.	=	negativen
Nr.	=	Nummer

NWB	=	Neue Wirtschaftsbriefe
o.g.	=	oben genannten
OFD	=	Oberfinanzdirektion
OLAF	=	Office Europeen de Lutte Anti-Fraude (Europäische Amt für Betrugsbekämpfung)
OWiG	=	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
Prof.	=	Professor
RA	=	Rechtsanwalt
S.	=	Satz bzw. Seite
s.u.	=	siehe unten/ unter
s.o.	=	siehe oben
Schr.	=	Schreiben vom
sog.	=	sogenannte(n)(r)
StÄndG	=	Steueränderungsgesetz
Stbg	=	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StGB	=	Strafgesetzbuch
StPO	=	Strafprozessordnung
StuB	=	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StVBG	=	Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz
Tab.	=	Tabelle(n)
Tz.	=	Textziffer(n)
UmwG	=	Umwandlungsgesetz
UN	=	Unternehmen
UR	=	Umsatzsteuerrundschau (Zeitschrift)
USLO	=	Umsatzsteuer Länder Online
USt- VA('en)	=	Umsatzsteuervoranmeldung(en)
USt	=	Umsatzsteuer
USt.- IdNr.	=	Umsatzsteueridentifikationsnummer
UStB	=	Umsatzsteuerberater (Zeitschrift)
UStDV	=	Umsatzsteuer Durchführungsverordnung
UStG	=	Umsatzsteuergesetz
UStR	=	Umsatzsteuerrichtlinie
usw.	=	und so weiter
UVR	=	Umsatzsteuer- und Verkehrssteuerrecht (Zeitschrift)
v.	=	vom

va.	=	vor allem
VA´en	=	Voranmeldungen
vgl.	=	Vergleich
Voranmeld.	=	Voranmeldung
VSt	=	Vorsteuer
z.B.	=	zum Beispiel
z.T.	=	zum Teil
ZfZ	=	Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern (Zeitschrift)
zw.	=	zwischen

1. Entwicklungen der letzten Zeit im Bereich der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer ist neben der Einkommensteuer für die Bundes- und Länderhaushalte mit die bedeutsamste Einnahmequelle des dt. Staates (geschätzte 138 Mrd. € inkl. Einfuhr- USt in 2004).¹ Seit 2001 ist ihr Aufkommen jedoch entgegen allen Erwartungen, trotz positiver Verkaufsrate des Bruttosozialproduktes, rückgängig (siehe Anhang I).² Die öffentliche Diskussion hinsichtlich der Ursachen für die unerwartet schwache Entwicklung des USt- Aufkommens verlief kontrovers. So wurden strukturelle Verschiebungen des privaten Konsums bzw. anderer Komponenten der volkswirtschaftlichen Gesamtrechnung verantwortlich gemacht was jedoch durch eine Studie des ifo- Institutes widerlegt werden konnte.³ Als Hauptursache dieser ungewöhnlichen Entwicklung wurden letztlich neben der „allgemeinen“ Steuerhinterziehung die sog. Karussellgeschäfte, d.h. Warenlieferungen mit dem Ziel der betrügerischen Vorsteuererschleichung, verantwortlich gemacht. Politik und Verwaltung sind wegen hoher Umsatzsteuer- ausfälle (nach Angaben des ifo- Institutes ca. 14. Mrd € im Jahr 2001, wovon ca. 4 Mrd. € alleine auf die USt- Karusselle zurückzuführen sein) sensibilisiert. Die Auswirkungen des Betruges sind jedoch nicht nur für den Fiskus, sondern auch für die Wirtschaft ein Ärgernis. So fehlt das Geld zum einen für dringend notwendige Steuerentlastungen, zum anderen nimmt der redliche Unternehmer Schaden, weil er sich Konkurrenten gegenüber sieht, die ihn im Wettbewerb durch unlautere Preisvorteile benachteiligen.

Um dem USt- Betrug entgegenzusteuern, werden neben den bereits vollzogenen gesetzlichen Maßnahmen der letzten Zeit (das StVbG (vom 19.12.2001) sowie das HBeglG 2004 (vom 29.12.2003) auch das StÄndG 2003 (vom 15.12.2003)), auch Änderungen an der Systematik des Umsatzsteuerrechts diskutiert. Anstelle den USt- Betrug mittels immer neuer Gesetze zu bekämpfen, ist es angestrebtes Ziel der Systemreformer, den Betrug schon in seinem Ursprung zu verhindern. Hierbei haben sich im wesentlichen zwei Modelle herauskristallisiert: das sog. Reverse- Charge-Modell (zurückgehend auf die Vorschläge des rheinlandpfälzischen Finanzministers Mittler, von einer Umsatzbesteuerung zwischenunternehmerischer Umsätze abzugehen) und das Modell einer generellen Ist-Versteuerung mit cross- check (welches vom BMF als Rohkonzept entwickelt wurde).⁴

¹ vgl. BRH- Bericht 2000, Nr. 68.1.1. S. 216 BT-Drucks. 14/4226; <http://dip.bundestag.de/parfors/parfors.htm> sowie Ergebnis des Arbeitskreis Steuerschätzung vom 2-4.11.2004, URL:<http://www.bundesfinanzministerium.de/dokumente/ix-...27625/Monatsbericht.htm>

² vgl. o.V. ifo- Schnelldienst, 2004, Nr. 2, S. 3

³ vgl. Gebauer, ifo- Schnelldienst, 2003, Nr. 6, S. 28-29

⁴ vgl. Antwort der Bundesregierung auf Abgeordnetenfrage BT Drucks. 15/3277, S. 11, URL:

Da Letzteres bis auf seine grundsätzliche Funktionsweise noch keine genauere Ausgestaltung gefunden hat, soll sich i.R. dieser Arbeit hinsichtlich systemändernder Lösungsansätze auf das Reverse Charge Modell beschränkt werden. Hierfür sprechen auch die für dieses Modell schon fortgeschrittenen Konkretisierungen i.R. eines fiktiven Rechtsrahmens, eines seit Sommer 2004 laufenden Planspiels (mit dessen Ergebnissen Mitte 2005 zu rechnen ist) sowie seine grundsätzliche Realisierung im zwischenunternehmerischen Außenhandel.

Ziel dieser Arbeit soll es sein, aus einer vergleichenden Wirkungsanalyse der getroffenen gesetzlichen Maßnahmen der letzten Zeit im Hinblick auf eine generelle Steuerschuldverlagerung für zwischenunternehmerische Umsätze (reverse charge) abzuleiten, inwieweit dem bis dato eingeschlagenen Weg der Betrugsbekämpfung uneingeschränkt zugestimmt werden kann.

Hierzu werden im ersten Kapitel die den gesetzgeberischen Maßnahmen der letzten Zeit zugrunde liegenden Betrugsfälle vorgestellt, denen dann die entsprechenden gesetzlichen Änderungen i.R. des StVBG, StÄndG 2003 sowie HBeglG 2004 zugeordnet werden. Notwendig wird dieses Vorgehen aus systematischen Gründen, da eine Wirkungsanalyse des Betrugsvermeidungspotentials nur unter Bezugnahme auf den konkret zugrunde liegenden Betrugsfall erfolgen kann, ganz im Gegensatz zur Wirkungsanalyse der getroffenen Maßnahmen hinsichtlich Liquidität und Verwaltungsaufwand bei den betroffenen Unternehmern.

Im zweiten Kapitel wird das Reverse Charge Modell als entsprechend alternativer Lösungsansatz vorgestellt. Auch hier sollen wie bereits im ersten Kapitel neben dem Betrugsvermeidungspotential auch die Auswirkungen auf die Liquiditäts- und Verwaltungsbelastung der Unternehmen untersucht werden.

Im dritten Kapitel soll ein Vergleich der i.R. der Gesetzgebung der letzten Zeit ergriffenen Maßnahmen zur Bekämpfung des USt- Betruges mit dem generellen Übergang zum Reverse Charge Verfahren erfolgen. Hierzu werden jeweils die Betrugsvermeidungspotentiale (hinsichtlich der bekannten als auch der ggf. neu resultierenden Betrugspotentiale) der beiden Lösungsansätze gegenübergestellt. Ähnlich soll bei den jeweiligen Liquiditäts- und Verwaltungsauswirkungen vorgegangen werden, um aus den getroffenen Vergleichen am Ende der Arbeit (innerhalb der Zusammenfassung) ein entsprechendes Fazit ableiten zu können.

2. Umsatzsteuerbetrugsfälle und ihre Bekämpfung durch die Gesetzgebung

2.1. Karussellgeschäfte

2.1.1. Grundmuster der Karussellgeschäfte

Schematisch laufen Karussellgeschäfte grundsätzlich nach folgendem Prinzip ab: Ausgangspunkt ist eine steuerfreie innergem. Lieferung zumeist hochpreisiger Waren wie Mobiltelefone, Computerzubehör etc. von einem anderen EU-Mitgliedsstaat ins Inland. Der inländische Leistungsempfänger müsste die Lieferung der Erwerbsbesteuerung unterwerfen, wobei er die Steuer im gleichen Voranmeldungszeitraum wieder als VSt geltend machen könnte. Er unterlässt dies aber zumeist um gegenüber dem Finanzamt (bedingt durch einen rapiden Anstieg der Eingangsumsätze) nicht auffällig zu werden. Er verkauft die Ware sodann zum Preis „brutto“, zu dem er sie „netto“ eingekauft hat (sog. Netto-Brutto-Vertauschen). Da er verschwindet, sobald die Finanzverwaltung einen Verdacht hinsichtlich seiner Verstrickung in ein Karussellgeschäft bekommt oder versucht, die fällige USt bei ihm einzutreiben, wird er als Missing Trader bezeichnet.⁵ Es handelt sich hierbei zumeist um Scheinfirmen, die von den ausländischen Initiatoren des Karussells im Inland durch teilweise aus- aber auch inländische Mittelsmänner gegründet werden.⁶ Hierbei handelt es sich zumeist um Personen, die von den Initiatoren gegen kleinere Zahlungen teilweise von der Straße geholt wurden, was eine spätere Vollstreckung in ihr Vermögen unmöglich macht.⁷ Ist der „Missing Trader“ enttarnt worden und wird seine USt- IdNr. von der zuständigen Finanzbehörde widerrufen, stellte der ausländische Lieferant (welcher zumeist auch Initiator des Karussells ist) seine Geschäftsbeziehungen mit ihm ein und verlagert seine Geschäfte auf andere in- oder ausländische Missing Trader. Um stets auf dem Stand der Ermittlungen der Finanzbehörde zu sein, ist die Abfrage der Gültigkeit der USt- IdNr. des Abnehmers (§ 18 e UStG) wichtig. So erfahren die Initiatoren des Karussells rechtzeitig, wenn die Behörden im Hinblick auf den Missing Trader misstrauisch geworden sind bzw. diesen bereits erkannt haben.⁸ Abnehmer des Missing Traders ist meist ein gutgläubiger Zwischenhändler, welcher die Ware sofort an einen auch im Inland agierenden Exporteur weiterzuveräußern hat, wobei er sich steuerlich völlig korrekt verhält. Die ihm vom Missing Trader in Rechnung gestellte USt zieht er als VSt ab. Infolge des unvalutierten VSt- Abzugs (d.h. Gewährung des VSt- Abzugs, obwohl auf der Vorstufe keine entsprechende USt vereinnahmt worden ist) fällt beim Staat der entsprechende Steuerbetrag aus. Der gutgläubige Exporteur ist

⁵ vgl. Bo, DSWR, 2004, Nr. 6, S. 156

⁶ vgl. OFD Koblenz, UR, 2001, Nr. 9, S. 411

⁷ vgl. BRH- Bericht 2000, Nr. 68.2.1. S. 218 BT-Drucks. 14/4226; <http://dip.bundestag.de/parfors/parfors.htm>

⁸ vgl. Hentschel, DStR, 2003, Nr. 3, S. 104

wiederum i.d.R. dazu verpflichtet die Ware als innergem. Lieferung steuerfrei an den Ausgangslieferanten im anderen Mitgliedsstaat zurückzuveräußern, wobei er die vom Zwischenhändler in Rechnung gestellte USt als VSt geltend macht. Der Kreislauf hat sich somit wieder geschlossen. Die Ware ist beim Ausgangshändler infolge des unvalutierten VSt- Abzugs (unter Vernachlässigung der geringen Gewinnaufschläge der Zwischenhändler) um die aus der ersten Lieferung herausgerechnete USt billiger geworden. Dieser Kreislauf kann beliebig wiederholt werden, wobei sich die Ware mit jedem Durchlauf entsprechend weiter verbilligt. Schließlich kann sie vom Initiator mit erheblichem Gewinnaufschlag und dennoch konkurrenzlos günstig an Außenstehende verkauft werden. Entsprechende Beispiele befindet sich in Anhang II. Neben den verursachten Steuerausfällen besteht auch eine ernsthafte Beeinträchtigung des Wettbewerbs, wenn es einzelnen Anbietern gelingt, ihre Waren steuerfinanziert so günstig anzubieten, dass die steuerehrlichen Mitbewerber diesen Preisunterschied nicht mehr auffangen können.⁹ Während die Betrugssystematik immer die gleiche bleibt, ändert sich das Betrugsmuster ständig, mit den entsprechenden finanziellen Folgen für die jeweils betroffenen Mitgliedsstaaten. In der Praxis nehmen die Karussellgeschäfte hierbei oft viel komplexere Formen an. Die Lieferwege erstrecken sich meist über mehrere Mitgliedsstaaten (ggf. auch Drittstaaten), wobei in jedem Land wiederum mehrere Unternehmen in die Kette integriert sein können.¹⁰ Gutgläubige Unternehmer (die von der betrügerischen Absicht der Hintermänner des Karussellgeschäfts keine Ahnung haben) werden von diesen i.d.R. eingesetzt, um die Lieferkette künstlich zu verlängern, die Kosten für die Gründung weiterer Scheinfirmen zu minimieren sowie das Risiko einer möglichen Versagung des VSt- Abzugs bzw. der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen durch die Finanzverwaltung (insbes. bei vorgetäuschten Warenlieferungen) auf diese Firmen zu verlagern. Für diese gutgläubigen Unternehmer ist die Beteiligung an der Lieferkette trotz der geringen Margen über den hohen Warenumsatz auf den ersten Blick attraktiv, durch die steuerlichen Folgen aber mit erheblichen Risiken verbunden.¹¹ Erfolgen z.B. wie bei unechten Karussellgeschäften keine realen Lieferungen, scheidet der VSt- Abzug nach § 15 UStG von vornherein aus sowie erfüllt der beanspruchte VSt- Abzug in diesem Fall auch den Tatbestand der Steuerhinterziehung nach § 370 AO.¹² Doch selbst wenn tatsächlich Lieferungen erfolgen, kann es unter Umständen zu einer Versagung des VSt- Abzugs kommen. In der Konsequenz droht den gutgläubigen Unternehmern, bedingt durch VSt- Rückforderungen in Millionenhöhe seitens der Finanzbehörden (infolge

⁹ vgl. Fuchtel, Stbg 2001, Nr. 8, S. 358

¹⁰ vgl. Bo, DWSR, 2004, Nr. 6, S. 156

¹¹ vgl. Wenning, UStB, 2002, Nr. 8, S. 266

¹² vgl. Reiß, UR, 2002, Nr. 12, S. 566, 572

entsprechend korrigierter USt- VA'en bzw. -Erklärungen) meist die Zahlungsunfähigkeit. Für den Fiskus stellt sich bei den Karussellgeschäften infolge der zumeist vermögenslosen Missing Trader sowie der drohenden Zahlungsunfähigkeit der gutgläubigen Zwischenunternehmer das Problem, dass die durch das Karussell ausgefallenen Steuern nicht nach erhoben werden können.¹³

Wie bereits angedeutet wurde, beziehen sich die USt- Karusselle in ihrer dargestellten Form zumeist auf den EU-Binnenmarkt. Ihrer Systematik nach sind sie aber auch bei rein innerstaatlichen als auch internationalen Lieferkreisen denkbar. Ein Beispiel für ein innerstaatliches Karussell befindet sich im Anhang III. Hierbei ergibt sich für die Betrüger jedoch zuweilen ein weitaus höheres Entdeckungsrisiko als bei innergem. Karussellgeschäften. Während bei innerstaatlichen als auch internationalen Lieferkreisen infolge der Vorfinanzierung der USt bzw. Einfuhr- USt der Missing Trader erst einmal den VSt- Abzug realisieren muss, um die Ware netto zu erwerben (als Voraussetzung für das sog. Netto- Brutto- Tauschen) kann infolge der zeitkongruenten Entstehung von USt als auch VSt- Abzug der innergem. Erwerb netto erfolgen (sofern infolge der Defizite im innergem. Kontrollsystem überhaupt eine Erwerbsbesteuerung im Inland vorgenommen wird). Zwar ist es prinzipiell auch dem Drittlandsimporteure möglich, die Vorfinanzierung der VSt durch entsprechende zeitkongruente Positionierung der Einfuhr- USt mit dem VSt- Abzug zu umgehen. Da die Einfuhr- USt (bei „unverzollten und unversteuerten“ Einfuhren durch den Empfänger; bei „verzollten und versteuerten“ Einfuhren durch den Lieferer¹⁴) jedoch beim zuständigen Zollamt zu begleichen ist, der VSt- Abzug der Einfuhr- USt bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen aber beim jeweiligen Finanzamt geltend gemacht werden muss, entstehen beim Empfänger entsprechend hohe VSt- Überhänge. Insbes. hohe VSt- Überhängen (wie sie folglich i.R. der innerstaatlichen als auch intern. Karusselle bei den Missing Tradern resultieren, da VSt geltend gemacht werden, ausgewiesene USt aber nicht angemeldet wird) werden seitens der Finanzverwaltung zumeist aber erst nach eingehender Prüfung der VSt- Abzugsberechtigung i.R. einer Außenprüfung gewährt.¹⁵ Hieraus resultiert für die Missing Trader ein weitaus höheres Entdeckungs- als auch Liquiditätsrisiko als beim innergem. Karussellbetrug. Dies ist für die Betrüger insofern von Bedeutung, als der Erfolg des Karussellbetruges offenkundig davon abhängt, dass es gelingt, einen später für den Fiskus nicht mehr greifbaren Missing Trader zu installieren, der zumindest einige Zeit agieren

¹³ vgl. Wenning, UStB, 2002, Nr. 8, S. 267 - 268

¹⁴ vgl. Lippross (2004): Umsatzsteuer, S. 151

¹⁵ vgl. Kühn, UR, 2001, Nr. 11, S. 480

kann.¹⁶ Insbesondere bei internationalen Lieferkreisen über Drittländer kommen erschwerend noch die zollrechtlichen Konsequenzen hinzu (Einfuhrzoll ins Drittland sowie bei der Rücklieferung ins Gemeinschaftsgebiet), die dazu führen können, dass der betrügerische Vorteil aus dem Umsatzsteuerkarussell alleine durch die negativen Auswirkungen des Zollrechts mehr als überkompensiert wird. Folglich würde der Aufbau eines entsprechenden Karussells über das Drittland schon aus Rentabilitätsgründen unterbleiben.

Im Anschluss sollen weitere Faktoren aufgezeigt werden, welche den innergem. USt- Betrug zusätzlich begünstigen. Dies sind z.B. Defizite i.R. des innergem. Kontrollsystems. Im EU-Binnenmarkt haben Unternehmer, die steuerfreie innergem. Lieferungen erbringen, die Pflicht, diese in Form einer Zusammenfassenden Meldung bei einer entsprechenden Stelle des Sitzstaates zu erklären. In Deutschland erfolgt diese Meldung vierteljährlich beim Bundesamt der Finanzen, Außenstelle Saarlouis. Die Daten der Meldung werden durch die zuständige Behörde im Ursprungsland gespeichert und der zentralen Behörde im jeweiligen Bestimmungsland zur Kontrolle der ordnungsgemäßen Besteuerung des innergem. Erwerbs zur Verfügung gestellt (für näheres siehe Abb. im Anhang IV).¹⁷ Die zuständige Finanzbehörde im Bestimmungsland kann hierdurch kontrollieren, ob die gemeldete innergem. Lieferung auch tatsächlich im Inland der Erwerbsbesteuerung unterworfen worden ist. Bei Differenzen ergibt sich so der Verdacht nicht angemeldeter Erwerbe, weshalb eine nähere Prüfung des Sachverhaltes beim empfangenden Unternehmer erfolgen sollte. Während in Deutschland das BfF von der entsprechenden ausländischen Behörde die steuerfreien innergem. Lieferungen ins Inland mitgeteilt bekommt, findet die Erwerbsbesteuerung dieser Lieferungen am Sitzortfinanzamt des empfangenden Unternehmers innerhalb dessen USt- VA bzw. -Erklärung statt. Um den Landesfinanzbehörden einen entsprechenden Datenabgleich zu ermöglichen, steht diesen über das vom BfF bereitgestellte Programm USLO ein entsprechender Zugang zu den Erwerbsdaten beim BfF bereit. Im Rahmen einer Untersuchung hat der BRH jedoch festgestellt, dass die entsprechende Abgleichsmöglichkeit für Zwecke der Kontrolle der Umsatzbesteuerung in der Vergangenheit kaum genutzt wurde.¹⁸ Selbst wenn die Besteuerung des Erwerbs im Bestimmungsland durch den meist gegebenen VSt- Abzug zunächst steuerlich neutral erscheinen mag, ist die steuerliche Erfassung des Erwerbs eine Grundvoraussetzung dafür, dass die damit verbundenen Folgeumsätze nicht im steuerlichen Niemandsland bzw. in einem USt- Karussell verschwinden.

¹⁶ vgl. Reiß, UR, 2002, Nr. 12, S. 565

¹⁷ vgl. Hoffrichter- Dahl/ Moecker: Umsatzsteuer, S. 118; S. 145

¹⁸ vgl. Bericht des BRH an den Finanzausschuss des dt. BT nach § 88 II BHO, S. 20-21, URL: <http://www.bundestag.de/parlament/gremien15/a07/protokolle/Anhoerungsprotokolle9/Stellungnahmen/index.html>

Neben der unzureichenden Nutzung bestehender Kontrollsysteme (dies gilt insbes. auch für die Datenbank ZAUBER¹⁹ zur Sammlung, Speicherung und Analyse von Betrugsfällen) sind die langen Meldezeiträume innerhalb des innergem. Kontrollsystems, Sprachbarrieren als auch der mangelhafte Informationsaustausch zwischen den Mitgliedsstaaten einer effektiven Betrugsbekämpfung hinderlich. So sieht das EG- Binnenmarktgesetz (BStBl I 1992 S. 552) vor, dass die innergem. Lieferungen nach Ablauf eines Quartals - im Fall der Dauerfristverlängerung mit einer Verspätung von einem Monat - an das BfF gemeldet werden müssen. In einigen europäischen Ländern gelten noch längere Fristen. Unter Berücksichtigung der Datenübermittlung bedeutet dies, dass im Idealfall (der wohl real kaum gegeben sein dürfte) allerfrühestens nach 3 - 4 Monaten ein länderübergreifender Datenabgleich erfolgen kann. Da die Missing Trader i.d.R. alle 3 Monate ausgewechselt werden, kann der USt- Betrug somit, wenn überhaupt, erst festgestellt werden, wenn er bereits in einem erheblichen Umfang entstanden ist und die Verantwortlichen zumeist schon über alle Berge sind.²⁰

Andererseits begünstigen Defizite bei der Vollstreckung gegenüber EU-Ausländern den USt-Betrug. So kann eine Steuerstraftat prinzipiell nur verfolgt werden, wenn die finanziellen Folgen auch den nationalen Fiskus betreffen. Ist dies nicht der Fall, so ist die Strafverfolgung auf die Fälle beschränkt, in denen auch der ausländische Staat im umgekehrten Fall die Strafverfolgung gewährleistet und dies durch eine Rechtsverordnung festgestellt ist (§ 370 VI S. 3 AO). Da dies derzeit bei keinem Mitgliedsstaat der EU der Fall ist, entsteht eine Strafbarkeitslücke, die dazu führt, dass grenzüberschreitende Steuervergehen von Inländern im Inland strafrei bleiben, wenn die Steuerausfälle zulasten eines anderen EU-Mitgliedsstaates gehen.²¹ Eine strafrechtliche Verfolgung ist somit nur im jeweils geschädigten EU-Mitgliedsstaat nach dortigem Recht möglich (Beachte § 370 VII AO i.V.m. §§ 3, 9 StGB, wobei insbes. § 9 II StGB für den zumeist ausländischen Initiator des Karussells von Bedeutung sein dürfte). Dies erfordert aber i.d.R. (da die Betrüger zumeist aus dem EU- Ausland agieren bzw. spätestens bei Einleitung inländischer Ermittlungen dorthin flüchten) eine wohl kaum zu realisierende Auslieferung der Straftäter durch ihren Heimatstaat an den entsprechend geschädigten EU-Mitgliedsstaat. Letztere Aussage findet im dt. Recht in Art. 16 II S. 1 GG ihren Niederschlag, nach dem grundsätzlich kein Deutscher an das Ausland ausgeliefert werden darf. Inwieweit, über S. 2 der

¹⁹ ZAUBER = Zentrale Datenbank zur Speicherung und Auswertung von Umsatzsteuerbetrugsfällen und Entwicklung von Risikoprofilen.

²⁰ vgl. Klawikowski/Lietmeier/Zühlke, Die steuerliche Betriebsprüfung, 2002, Nr. 5, S. 128 - 129

²¹ vgl. Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 99 BHO vom 3.9.2003, S. 26, BT-Drucks. 15/1495, URL: <http://dip.bundestag.de/parfors/parfors.htm>, i.V.m. Ergebnisbericht des BRH 2004 vom 7.7.2004 S. 73 URL: <http://www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichung/1024.html>

Regelung, mögliche Einschränkungen im Hinblick auf Steuerdelikte existieren, soll an dieser Stelle nicht weiter untersucht werden. Nach Auffassung des BRH's ist eine umfassende Strafverfolgung für eine ernsthafte und wirksame Bekämpfung des USt- Betruges aber unerlässlich. Gerade die Vereinbarung der Gegenseitigkeit würde dazu beitragen, dass auch grenzüberschreitende Taten verfolgt werden, die zulasten des dt. Fiskus gehen. Er fordert daher weitere energische Bemühungen seitens des BMF bzgl. des Abschlusses entsprechender Vereinbarungen. Inwieweit bis dato geführte Verhandlungen auf EU-Ebene über bilaterale Abkommen zu einer entsprechenden Verbesserung der Situation geführt haben oder nicht, kann an dieser Stelle auf Grund mangelnder Informationen nicht beurteilt werden.²²

2.1.2. Gesetzgeberische Maßnahmen zur Bekämpfung der Karussellgeschäfte

2.1.2.1. Abgabe monatlicher Umsatzsteuervoranmeldungen (§ 18 Abs. 2 S. 4 UStG)²³

Abweichend von der bisherigen Regelung müssen alle Unternehmer, die ihre berufliche oder gewerbliche Tätigkeit aufnehmen, nunmehr ihre Umsatzsteuervoranmeldung im laufenden und folgenden Kalenderjahr monatlich abgeben.²⁴ Durch die Neuregelung soll erreicht werden, dass die Finanzämter zeitnäher Informationen über Unternehmer erhalten, um somit Hinterziehungsfälle früher als bisher aufdecken zu können. Nach bisheriger Rechtslage haben Unternehmensgründer aufgrund einer Selbsteinschätzung der zu zahlenden Steuer Voranmeldungen im großen Umfang vierteljährlich abgegeben. Die Finanzämter haben dadurch erst recht spät Informationen über diese Unternehmen erhalten, genügend Zeit für die Betrugsfirmen, um innerhalb ihrer kurzen Lebenszeit Rechnungen in mehrstelliger Millionenhöhe mit gesonderten USt- Ausweis auszustellen. Die Regelung scheint aber nur bedingt gegen den Karussellbetrug wirken zu können. Dies gilt zum einen, da die Möglichkeit einer Dauerfristverlängerung gegen Sondervorauszahlung gemäß §§ 46, 47 UStDV unverändert weiter besteht, so dass auch der seine Tätigkeit neu aufnehmende Unternehmer den Abgabezeitpunkt seiner USt- VA um einen weiteren Monat hinauszögern kann.²⁵ Zum anderen ist es den Initiatoren möglich die Neuregelung durch Vorratsgründungen oder Mantelkäufe bereits existenter Firmen zu umgehen.²⁶ Auch wenn die Neuregelung bei den Existenzgründern im Vergleich zur alten Rechtslage eine ver-

²² vgl. Jahresbericht d. BRH 2002 v. 19.11.2002, S. 236 – 237 sowie Ergebnisbericht des BRH 2004 vom 7.7.2004 S. 73 , beides unter URL:<http://www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichung/1024.html>

²³ § 18 II S. 4 UStG neu eingeführt durch G v. 19.12.2001 (BGBl. I S. 3922)

²⁴ vgl. Brixus, Umsatzsteuer: Quo vadis, URL: http://www.vp-online/site01/akt_uell/docs/02_06/edi01.htm

²⁵ vgl. Klawikowski/Lietmeier/Zühlke, Die steuerliche Betriebsprüfung, 2002, S. 124

²⁶ vgl. Faltenhauser, Ifo Schnelldienst, 2004, Nr. 2, S. 16

waltungsmäßige Mehrbelastung bedeutet, kann sie sich insbes. für steuerlich unversierte Neuunternehmer positiv auswirken: Zum einen erhalten sie umsatzsteuerlich frühest mögliche Rechtsklarheit und -sicherheit ob ihrer umsatzsteuerlichen Verpflichtungen. D.h. Fehler können mit Hilfe des Finanzamtes schnell ausgeräumt werden, bevor sie möglicherweise existenzgefährdende Ausmaße annehmen.²⁷ Zum anderen können sie mögliche VSt- Beträge finanzierungsgünstig früher geltend machen. Allerdings wird letztgenannter Vorteil von § 18 f UStG getrübt, da sich Existenzgründer mangels möglicher Sicherheitsleistungen die zeitnahe Auszahlung ihren Vorsteuerüberhänge nicht erkaufen können.²⁸ § 18 II S. 4 UStG findet ferner auch Anwendung bei bestimmten Formen von Umwandlungen (Verschmelzung (§ 2 UmwG); Spaltung (§ 123 UmwG)) und Vermögensübertragungen. Entsteht durch Verschmelzung oder Spaltung ein neuer Rechtsträger, der ein bereits bestehendes Unternehmen oder einen Unternehmensteil fortführt, ist dieser ein neuer Unternehmer i.S.d. § 2 I S. 1 UStG, der seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit aufnimmt und damit § 18 II S. 4 UStG unterfällt. Vermögensübertragungen sind nach § 174 UmwG nur auf bestimmte bestehende Rechtsträger zulässig, so dass hier kein neuer Rechtsträger entstehen kann. Es ist aber möglich, dass der übernehmende Rechtsträger vor der Vermögensübertragung nicht unternehmerisch tätig war und erst durch die Fortführung des Unternehmens des übertragenden Rechtsträgers seine unternehmerische Tätigkeit aufnimmt. Dann erfüllt er die Voraussetzungen des § 18 II S. 4 UStG. Eine Ausnahme stellt der Formwechsel nach § 190 UmwG dar. Gem. § 202 I Nr. 1 UmwG besteht der formwechselnde Rechtsträger in der in dem Umwandlungsbeschluss bestimmten Rechtsform weiter. Es ist daher gerechtfertigt, den formwechselnden Rechtsträger nicht als neues Unternehmen anzusehen und § 18 II S. 4 UStG nicht auf den Formwechsel anzuwenden.²⁹

2.1.2.2. Angabe der Steuernummer in der Rechnung (§ 14 IV UStG)³⁰

Der in § 14 UStG mit Wirkung ab dem 1. Juli 2002 durch das StVbG eingefügte Abs. 1 a³¹ verlangte die Angabe der Steuernummer des leistenden Unternehmers auf dessen Rechnungen. Wie bereits in der Gesetzesbegründung ausdrücklich darauf hingewiesen wurde, war die Angabe der Steuernummer bis zum 31.12.2003 (mit Übergangsfrist des StÄndG 2003 bis zum 30.

²⁷ vgl. Plügebaum, Marlitzy, Widmann (2004): Umsatzsteuerkommentar, § 18 II UStG, S. § 18/47

²⁸ vgl. Nieskens, UR, 2001, Nr. 11, S. 474

²⁹ vgl. Weber, UR, 2003, Nr. 1, S. 7-9.

³⁰ § 14 neugef. durch G v. 15.12.2003 (BGBl. I S. 2645)

³¹ § 14 Abs. 1 a eingef. mWv 1.7.2002 (§ 27 Abs. 3) durch StVbG v. 19.12.2001 (BGBl. I S. 3922)

06.2004)³² mit Umsetzung der EU-Rechnungsrichtlinie ohne vorsteuerrechtliche Bedeutung, so dass die Nichtbeachtung der Regelung keinerlei Konsequenzen nach sich zog.³³ Mit Umsetzung der EU- Rechnungsrichtlinie fand eine völlige Umgestaltung und Erweiterung der §§ 14, 14 a UStG statt. Neben vielen Neuerungen und Änderungen bzgl. der Rechnungsangaben hat der leistende Unternehmer nunmehr nach § 14 IV S. 1 Nr. 2 UStG grundsätzlich (von den Fällen des § 14 a UStG sowie §§ 33, 34 UStDV abgesehen) das Pflichtwahlrecht entweder seine Steuernummer bzw. USt.- IdNr. in Rechnungen an andere Unternehmer für deren Unternehmen oder juristische Personen, soweit sie nicht Unternehmer sind, anzugeben. Nach dem BMF- Schr. v. 29.1. 2004 - IV B 7 - S 7280 - 19/04 hat der Leistungsempfangende Unternehmer die in der Rechnung enthaltenen Angaben auf ihre Vollständigkeit hinsichtlich der Pflichtangaben, welche sich aus §§ 14, 14 a UStG sowie §§ 33 u. 34 UStDV ergeben, und deren Richtigkeit zu prüfen. Sind die Angaben unvollständig oder unrichtig, ist der VSt- Abzug zu versagen. Da die Prüfung der Richtigkeit der Steuer- oder USt.- IdNr. sowie der Rechnungsnummer dem Rechnungsempfänger regelmäßig nicht möglich ist, bleibt der VSt- Abzug auch dann ausnahmsweise erhalten, wenn die Angaben unrichtig sind und dies der Leistungsempfänger auch nicht erkennen konnte. Für weitere Ausführungen sei auf das o.g. BMF- Schreiben verwiesen.

In Anbetracht dessen, dass durch die Angabe der Steuernummer auf den Rechnungen diese nunmehr einer Vielzahl von Personen bekannt ist, muss die Finanzverwaltung zur Wahrung des Steuergeheimnisses nach § 30 AO insbes. bei telephonischem Auskunftersuchen sicherstellen, dass sich eine berechtigte Person über die Verhältnisse des Steuerpflichtigen erkundigt. Hierbei kann es insbes. im Verhältnis zw. Steuerberater und Finanzbehörde praktisch zu Behinderungen im Informationsaustausch kommen. Als weitaus problematischer stellt sich für den Leistungsempfänger jedoch das höhere VSt- Ausfallrisiko dar, da die Eingangsrechnungen im praktischen Alltag (angesichts des hohen Verwaltungsaufwandes) max. nur stichprobenweise auf die entsprechenden Pflichtangaben hin überprüft werden können. Es besteht somit die Gefahr, dass dem empfangenden Unternehmer bei Vorlage einer vom Leistenden nicht ordnungsgemäß erstellten Rechnung der VSt- Abzug (bis zur Korrektur der Rechnung) versagt wird bzw. er im schlechtesten Fall (bei Nichtkorrektur der Rechnung durch den Leistenden) nicht nur Schuldner, sondern auch Träger der USt aus dem Eingangsumsatz bleibt.³⁴ Da der mit USt belastete Unternehmer diese als Kostenbestandteil mit in seine Kostenkalkulation einplanen wird, drohen bei Weiterveräußerung sog. Kaskadeneffekte. D.h. es wird USt von USt erhoben.

³² vgl. BMF, Schr. v. 29.01.2004 – IV B 7 – S. 7280 – 19/04, Vorverweise zum Schr.

³³ vgl. OFD Hannover, StuB, 2002, Nr. 12, S. 623

³⁴ vgl. IDW, Die Wirtschaftsprüfung, 2004, Nr. 15, S. 824

Die mit Umsetzung der EU-Rechnungsrichtlinie nach § 14 IV UStG verpflichtende Angabe der Steuernummer bzw. der USt.- IdNr. auf Rechnungen, verbessert die Ermittlungsmöglichkeit der Finanzverwaltung, da inländische Lieferketten schneller als bisher geprüft werden können. Folglich können insbes. inländische Karussellstrukturen (zumeist auf Ebene des Missing Traders, Zwischenhändlers und Exporteurs) zeitnäher als bisher aufgedeckt werden, wohingegen sich die Entdeckungswahrscheinlichkeit entsprechender Karussellgeschäfte (infolge konstanter Prüfer- und somit auch Prüfungszahlen) an sich nicht wesentlich erhöhen wird, weshalb der Regelung im Hinblick auf die Betrugsbekämpfung nur eingeschränkte Wirkung zugeschrieben werden kann.

2.1.2.3. Sicherheitsleistung (§ 18 f UStG) ³⁵

Mit Einführung des § 18 f UStG i.R. des StVbG kann das Finanzamt, im Einvernehmen mit dem Unternehmer, bei USt- VA'en aus denen sich ein VSt- Überhang ergibt bzw. bei USt- Erklärungen die zu einer Herabsetzung der bisher entrichteten Steuer führen, die Erstattung der Beträge von einer Sicherheitsleistung abhängig machen. Die Regelung soll verhindern, dass Unternehmer durch die z.T. langwierigen Ermittlungen seitens der Finanzverwaltung (bzgl. der VSt- Abzugsberechtigung) in Liquiditätsschwierigkeiten geraten. Inwieweit die Maßnahme allerdings mit dem vom EuGH postulierten Recht des Sofortabzugs und der mangelnden Einschränkungbarkeit des VSt- Abzugsrechts nach Art. 17 II der 6.EG-RL vereinbar ist, bleibt offen.³⁶

Auch wenn die Sicherheitsleistung immer freiwillig stattfindet, ist diese Freiwilligkeit letztendlich doch nicht gegeben, weil andernfalls die Auszahlung einer beantragten Vorsteuererstattung eben nicht stattfindet.³⁷ Da die gewährten Sicherheitsleistungen vollständig auf die Kreditlinie der Unternehmen angerechnet werden, kann das Verfahren der vorbehaltlichen Anerkennung des Vorsteuerabzugs die Liquiditätsprobleme der Unternehmen nicht lösen.³⁸ Gerade für Existenzgründer und mittelständische Unternehmen mit hoher FK- Quote wird die Bereitstellung von Sicherheiten kaum möglich sein, so dass sie durch die Verwährung des VSt- Abzugs (bis zum endgültigen Ergebnis der Überprüfung der VSt- Abzugsberechtigung) i.H. der ge-

³⁵ § 18 f UStG wurde durch Art. I Nr. 5 des StVbG vom 19 Dezember 2001, BGBl I 2001 S. 3922, BStBl I 2002 S. 32, erstmalig in das UStG eingeführt mit Wirkung ab dem 1 Januar 2002.

³⁶ vgl. Nieskens, UR, 2002, Nr. 12, S. 583

³⁷ vgl. Stellungnahme des DStV vom 26. Sept. 2001, S. 4, URL: www.dstv.de [Suchergebnis Umsatzsteuer]

³⁸ vgl. Pressemitteilung des BDI vom 15. August 2001, URL: www.bdi-online.de [Fachbereiche/Steuern/Presse mitteilungen]

zahlten USt finanziell belastet werden.³⁹ Zum anderen verlangen Bankbürgschaften nicht nur Sicherheiten, die insbesondere durch Existenzgründer (bei denen neben Exporteuren vor allem mit VSt- Überhängen zu rechnen ist) nicht erbracht werden können, sondern sie kosten auch Geld. So können die in der Kalkulation für Monate fehlenden VSt- Beträge im Extremfall das gesamte Vorhaben der Unternehmensgründung vereiteln bzw. den die verspätete VSt- Erstattung nicht berücksichtigenden Existenzgründer in die Insolvenz treiben (da eine Zwischenfinanzierung meist nicht möglich ist). Zudem bringt die ermessensstechnische Anwendung der Sicherheitsleistung seitens des Finanzamtes für die Unternehmer die Gefahr eines unkalkulierbaren Risikos der Inanspruchnahme mit sich. Der Regelung fehlt eine betragsmäßige Mindesthöhe, ab der eine Sicherheitsleistung für die Zustimmung eingefordert werden soll bzw. wie lange und in welcher Höhe diese zu erbringen ist. Auch lässt sie jeden nachprüfbaren Rahmen vermissen, in welchem Zeitrahmen die Finanzbehörden - mit Sicherheitsleistungen komfortabel ausgestattet - ihre Prüfung aufgrund zweifelhafter VSt- Abzugsberechtigung beendet haben müssen. Keinesfalls darf eine dünne Personaldecke bei den Finanzbehörden zu Belastungen bei den Unternehmern führen.⁴⁰

Die Regelung wirkt vor allem aber auch in wettbewerbsverzerrender Hinsicht. So ist es im zwischenunternehmerischen Geschäftsverkehr bereits heute günstiger, Waren von Anbietern aus dem Drittland oder übrigen Gemeinschaftsgebiet der Europäischen Union zu beziehen als von inländischen Anbietern, da hier eine Vorfinanzierung der VSt grundsätzlich nicht zu erfolgen braucht. Während der Drittlandsimporteur die Entrichtung der Einfuhr- USt (an den Zoll) in einer Weise zeitlich positionieren kann, dass sie zeitkongruent mit der Entstehung als VSt (beim örtlich zuständigen Finanzamt) abgezogen werden kann, ist dies für Erwerber von Waren aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet mit der zeitkongruenten Anmeldung von Erwerbs- und Vorsteuer in nur einer USt- VA gesetzlich vorgegeben. Während bedingt durch den ggf. resultierenden VSt- Überhang beim Drittlandsbezug, § 18 f UStG entsprechend Anwendung finden könnte, läuft der empfangende Unternehmer für entsprechenden Warenbezüge aus dem Binnenmarkt (da hier keine VSt- Überhänge resultieren) somit auch keine Gefahr eine Sicherheitsleistung i.S. des § 18 f UStG leisten zu müssen.⁴¹

Die nach § 18 f UStG eingeführte Möglichkeit einer einvernehmlichen Sicherheitsleistung bei USt- VA'en, aus denen sich ein VSt- Überhang ergibt, bzw. bei USt- Erklärungen, die zu einer

³⁹ vgl. Kühn, UR, 2001, S. 478

⁴⁰ vgl. Nieskens, UR, 2001, Nr. 11, S. 474

⁴¹ vgl. Ammann, UR, 2001, Nr. 10, S. 429

Herabsetzung der bisher entrichteten Steuer führen, kann den Karussellbetrug in seiner vorgeannten Grundsystematik nicht effektiv bekämpfen. So ergeben sich selbst bei ordnungsgemäßen USt- VA'en, wenn solche bei den Missing Tradern überhaupt erfolgen, infolge zeitkongruenter Entstehung von Erwerbs- und Vorsteuer für innergem. Erwerbe sowie der USt aus den Umsatzgeschäften, keine entsprechenden VSt- Überhänge, so dass § 18 f UStG wohl kaum zur Anwendung kommen wird. Aber auch die im Inland (zumeist gutgläubig) zwischengeschalteten Unternehmer, über deren unvaluierten VSt- Abzug die Ware letztlich verbilligt wird, sind bedingt durch die Weiterveräußerung mit geringem Gewinnaufschlag wohl kaum von der Regelung betroffen. Eine Ausnahme hiervon bildet lediglich der die Ware ins EU- Ausgangsland zurückimportierende Unternehmer. Da es sich zumeist ohnehin um exportorientierte Unternehmer handelt, bei den infolge steuerbefreiter innergem. Lieferungen (§ 4 I Nr. 1 b UStG) und Ausfuhren (§ 4 I Nr. 1 a UStG) grundsätzlich mit VSt- Überhängen zurechnen ist, kommt die Regelung auch dann zur Anwendung, wenn der Unternehmer nicht un- oder bewusst in ein entsprechendes USt- Karussell integriert ist. Eine zielgenaue Betrugsvermeidungs-/ -bekämpfungswirkung im Hinblick auf den Karussellbetrug ist somit nicht erkennbar.

2.1.2.4. Haftung für die schuldhaft nicht abgeführte Steuer (§ 25 d UStG) ⁴²

Nach § 25 d UStG in der Fassung des StVbG haftete der Unternehmer für die Steuer aus einem vorangegangenen Umsatz, soweit die Steuer in einer Rechnung i.S. des § 14 UStG ausgewiesen wurde [ab 1.1.2004 „in einer nach § 14 ausgestellten Rechnung“]⁴³, der Aussteller der Rechnung entsprechend seiner vorgefassten Absicht die ausgewiesene Steuer nicht entrichtet oder sich vorsätzlich außer Stande gesetzt hat, die ausgewiesene Steuer zu entrichten und der Unternehmer bei Vertragsabschluss über seinen Eingangsumsatz davon Kenntnis hatte [ab 1.1. 2004 „oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen“]⁴³. Ziel der Regelung ist es letztendlich, den innerhalb der Unternehmerkette durch die Nichtentrichtung der geschuldeten USt (infolge des unvaluierten VSt- Abzugs) entstandenen Ausfall des Fiskus dadurch zu kompensieren, dass im Ergebnis die Vergütung der VSt nicht zu erfolgen braucht bzw. rückgängig gemacht wird. Dies geschieht nun allerdings nicht dadurch, dass formal - entgegen den Vorschriften der 6. EG-RL, insbes. der Art. 17 und 18 - das VSt- Abzugsrecht versagt wird, sondern durch die Statuierung eines Haftungstatbestandes für den VSt- abzugsberechtigten

⁴² § 25 d UStG wurde durch Art. 1 Nr. 6 des StVbG vom 19. Dezember 2001, BGBl I 2001 S. 3922, BStBl I 2002S. 32, mit Wirkung ab 1 Januar 2002 erstmalig in das UStG eingeführt

⁴³ § 25 d Abs. Satz 1 geänd. Bzw. ergänzt durch G v. 15.12.2003 (BGBl. I S. 2645)

Unternehmer.⁴⁴ Die Haftung erstreckt sich hierbei auf mehrere vorangegangene Umsätze, denn es wird nur von einem vorgelagerten Umsatz gesprochen.⁴⁵ Die Haftungsregelung erweist sich schon alleine dadurch als kritisch, dass sie sich auf Umsätze bezieht, die sich außerhalb der Kontrollsphäre des in Haftung zu nehmenden Unternehmers ereignen.⁴⁶ Auch wie weit die Haftung in der Leistungskette zurückreicht, bleibt offen. Erfüllen mehrere Unternehmer die Voraussetzungen, haften sie gemeinschaftlich.⁴⁷ Die ursprünglich geplante weitergehende Haftung auch in dem Fall, dass der Unternehmer nach den Umständen hätte Kenntnis haben müssen, hatte in die verabschiedete Gesetzesfassung des StVBG keinen Eingang gefunden, so dass sich die Haftung somit bis zum 31.12.2003 auf die Fälle der tatsächlichen Kenntnis des Haftenden beschränkte.⁴⁸ Erst im Rahmen des StÄndG 2003 wurde zum 1.1.2004 die ursprünglich geplante Fassung, wonach die Möglichkeit der Kenntnisnahme als ausreichend anzusehen ist, in das Gesetz übernommen. Da sich der Nachweis der subjektiven Kenntnis jedoch insbes. im Steuerrecht mehr als problematisch erweist, kann sie nur aus den äußeren Umständen abgeleitet werden. In § 25 d II UStG wurde daher eine Vermutungsregelung statuiert, nach welcher von der Kenntnis oder dem Kennenmüssen insbes. dann auszugehen ist, wenn der Unternehmer zu einem betriebswirtschaftlich nicht nachvollziehbaren Billigpreis ein- oder verkauft hat. Inwieweit solche unbestimmten Tatbestandsmerkmale jedoch praktikabel und judizierbar sind, erscheint ungewiss.⁴⁹ Aber bereits ohne Vermutungsregelung führt der Haftungstatbestand bei alltäglichen Geschäften zu erheblichen Problemen, was anhand eines Beispiels in Anhang V verdeutlicht werden soll. § 25 d III S. 2 UStG gibt dem Finanzamt die Möglichkeit, bis zum Abschluss der Prüfung der Haftungsvoraussetzungen die Zustimmung zu einer Steueranmeldung i.S. von § 168 S. 2 AO (USt- VA, aus der ein VSt- Überhang resultiert bzw. USt- Erklärung, die zu einer Herabsetzung der bisher entrichteten Steuer führt) zu versagen. Das Finanzamt soll damit die Möglichkeit erhalten, zunächst einen Haftungsbescheid zu erlassen und dann mit dem Haftungsanspruch gegen die Vergütung aufzurechnen.⁵⁰ Zur Anwendung der Regelungen im Einzelnen wird auf das BMF- Schr. v. 29.3. 2004 - IV B 2 S. 7429 – 1/04 verwiesen.

⁴⁴ vgl. Reiß, UR, 2002, Nr. 12, S. 569 - 570

⁴⁵ vgl. Plükebaum, Marlitzky, Widmann (2004): USt- Kommentar, § 25 d UStG

⁴⁶ vgl. Reiß, UR, 2002, S. 573-574

⁴⁷ vgl. Hetzer, ZfZ, 2002, Nr. 2, S. 39

⁴⁸ vgl. Hillmann- Stadtfeld, DStR, 2002, S. 435,

⁴⁹ vgl. USt- Newsletter Plükebaum, Marlitzky, Widmann, I/ 2004, S. 3, URL: www.heymanns.com/servlet/PB/-s/16w55r7mendyu558knz2p709k1b...869/plue_news_2004_03.pdf

⁵⁰ vgl. Lippross: Umsatzsteuer (2004), S. 910

Auf Grund der Vermutungsregelung muss der empfangende Unternehmer einen genauen Überblick über den aktuellen Marktpreis der eingekauften Leistungen haben, da es ihm ansonsten nicht möglich ist, zu beurteilen, ob der Einkaufspreis ggf. unter dem üblichen Marktpreis liegt und er deshalb einem verstärkten Haftungsrisiko ausgesetzt ist. Diese Regelung ist zu weitgehend. Zum einen ist die Verschaffung eines umfassenden Marktpreisüberblickes für die Vielzahl der eingekauften Waren und Dienstleistungen mit einem enormen finanziellen und zeitlichen Aufwand verbunden. Zum anderen kann von der Tatsache, dass ein Unternehmer günstiger, d.h. unter Marktpreis eingekauft hat, nicht darauf geschlossen werden, dass der Verkäufer möglicherweise die USt nicht oder nicht vollständig abgeführt hat.⁵¹ Der Unternehmer wird durch die neue Haftungsregelung somit gezwungen, entweder auf kostengünstigere Angebote Dritter zu verzichten bzw. immer in der Ungewissheit einer möglichen Inhaftungnahme zu handeln. Zudem behindert die Regelung das wirtschaftliche Geschehen, indem sie zwischen den Unternehmen hinsichtlich der Haftung bzgl. der Entrichtung der USt auf den Vorstufen Misstrauen und Unsicherheit schafft.⁵²

Im Gegensatz zur amtlichen Begründung der Haftungsnorm, durch die der Durchgriff auf die solventen, wissentlich am Karussell beteiligten Unternehmer ermöglicht werden sollte, führt die Regelung nach ihrem jetzigen Wortlaut im Ergebnis dazu, dass grundsätzlich jeder Unternehmer, unabhängig davon, ob er von dem betrügerischen Handeln seiner Vorlieferanten wusste oder nicht, in Haftung genommen werden kann.⁵³ Da der innergem. Erwerb des eigentlichen Nutznießers (und zumeist auch Initiators) des Karussells im EU-Ausland erfolgt, besteht für ihn keine Gefahr der Inhaftungnahme nach § 25 d UStG. Folglich werden lediglich die im Inland (zumeist gutgläubig) involvierten Unternehmer seitens des Fiskus für die durch den Missing Trader erlittenen Steuerausfälle zur Kasse gebeten. Besonders kritisch erscheint hierbei Abs. 5 der Regelung. Hiernach darf der Haftungsschuldner auch in Anspruch genommen werden, wenn die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Rechnungsausstellers ohne Erfolg geblieben oder anzunehmen ist, dass die Vollstreckung aussichtslos sein wird. Eine gezielte Betrugsbekämpfung im Hinblick auf die den Karussellgeschäften zugrunde liegende Systematik ist somit auch aus § 25 d UStG heraus nicht erkennbar.

⁵¹ vgl. Stellungnahme des DStV vom 21.11.2003, S. 7 – 8, URL: www.dstv.de [Suchergebnis Umsatzsteuer]

⁵² vgl. Gehm, Betrieb und Wirtschaft 2002, S. 896 - 898

⁵³ vgl. Nieskens, UR 2004, Nr. 3, S. 130

2.1.2.5. Umsatzsteuer-Nachschau (§ 27 b UStG) ⁵⁴

Hiernach können Amtsträger der Finanzbehörde ohne vorherige Ankündigung und außerhalb einer Außenprüfung die Geschäftsräume von Personen, die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausüben, während der Geschäfts- und Arbeitszeiten betreten, um vor Ort entsprechende prüfungswürdige Sachverhalte i.R. der USt aufzuklären sowie sich einen entsprechenden Überblick über die Verhältnisse des Unternehmens zu verschaffen.⁵⁵ Die von der USt- Nachschau betroffenen Personen haben auf Verlangen Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und Urkunden über die der USt- Nachschau zugrunde liegenden Sachverhalte vorzulegen und Auskünfte zu erteilen. Wenn die bei der USt- Nachschau getroffenen Feststellungen hierzu Anlass geben, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung (§ 196 AO) zu einer Außenprüfung nach § 193 AO übergegangen werden.⁵⁶ Grundsätzlich bleibt die Nachschau auf den zugrunde liegenden umsatzsteuerlichen Sachverhalt beschränkt. Der Gesetzgeber hat der Finanzverwaltung jedoch über § 27 b IV UStG umfassende Verwertungsrechte offen gehalten. So ist die Auswertung der Feststellungen, welche anlässlich der USt- Nachschau erlangt werden, insoweit zulässig, als ihre Erkenntnis für die Besteuerung der geprüften Person oder anderer Personen von Bedeutung ist.⁵⁷ Im Gegensatz zur Außenprüfung muss die Nachschau nicht angekündigt werden, wodurch steuerunehrliche Unternehmer keine Zeit erhalten, Vorkehrungen zu treffen, einen normalen Geschäftsbetrieb vorzutäuschen oder diesen einzustellen und unterzutauchen.

Gerade vor dem Hintergrund der erheblichen Kontrolldichte, der sich die Unternehmen schon heute (durch Versicherungsträger, Berufsgenossenschaft, Gewerbeaufsichtsamt, Betriebsprüfungen, TÜV, usw.) gegenübersehen, ist eine weitere Ausdehnung der den Unternehmensablauf störenden Prüfungen abzulehnen, von den verfassungsrechtlichen Bedenken bzgl. Art. 13 I GG (Unverletzlichkeit der Wohnung, wobei der Begriff der Wohnung auch Arbeits-, Betriebs- und Geschäftsräume mit erfasst) und den bereits bestehenden Prüfungsmöglichkeiten i.R. der Außenprüfung einmal abgesehen.⁵⁸ Die Regelung sollte in der Praxis die Finanzverwaltung aber keineswegs dazu verführen, die in § 196 AO für den Regelfall vorgesehene Pflicht zur Ankündigung einer Außenprüfung durch eine vorgeschobene USt- Nachschau zu unterlaufen.

⁵⁴ § 27 b UStG wurde durch Art. 1 Nr. 9 des StVBG vom 19. Dezember 2001 BGBl I 2001 S. 3922, BStBl I 2002 S. 32, mit Wirkung ab dem 1. Januar 2002 erstmalig in das UStG eingeführt.

⁵⁵ vgl. Weimann, UVR, 2003, Nr. 9, S. 282-283

⁵⁶ vgl. Hetzer, ZfZ, 2002, Nr. 2, S. 41

⁵⁷ vgl. Weimann, UVR, 2003, Nr. 9, S. 286-287

⁵⁸ vgl. Dülmen, StuB, 2002, Nr. 5, S. 224 i.V.m. vgl. Kühn, UR, 2001, Nr. 11, S. 479-480

Dies gilt insbes. vor dem Hintergrund der nach § 27 b I UStG nicht näher definierten bzw. auch nicht näher zu definierenden Voraussetzung zur Durchführung einer Nachschau („Sicherstellung einer gleichmäßigen Festsetzung und Erhebung der Steuer“), welche im Ergebnis dazu führt, dass kein Unternehmer davon ausgehen kann, nicht von der USt- Nachschau ereilt zu werden.

Bedingt durch die zeitnahe Kontrollmöglichkeit ist es den Finanzbehörden möglich, betrugsauffällige Unternehmer schneller als bisher zu überprüfen, wobei den potentiellen Betrugern bedingt durch den Überraschungseffekt keine Zeit mehr bleibt, entsprechende Unterlagen zu vernichten und unterzutauchen. Jedoch kann sich auch durch die USt- Nachschau nur in Verbindung mit der stufenweisen Einführung eines bundeseinheitlich abgestimmten EDV- Risiko-Managementsystems bzgl. der Ermittlung prüfungswürdiger Fälle (zur Erhöhung der Entdeckungswahrscheinlichkeit entsprechender Karussellgeschäfte) ein erster Ansatz zur effektiveren Betrugsbekämpfung ergeben.⁵⁹ Allerdings zeigen gerade die aktuellen Betrugsfallkomplexe (unter Beteiligung zumeist ausländischer Initiatoren und Missing Trader), dass ohne entsprechend verbesserte Strafverfolgungs- und Beitreibungsmöglichkeiten weder die Realisierung der abgeschöpften Gelder noch die Strafverfolgung gelingen werden. I.d.R. wird es daher in solchen Fällen nur bei einer Schadensfeststellung verbleiben.⁶⁰ Dass dies im Hinblick auf eine effektive Betrugsbekämpfung nicht gerade förderlich ist, bedarf keiner weiteren Ausführung.

2.1.2.6. Schädigung des Umsatzsteueraufkommens (§ 26 b, c UStG)⁶¹

Mit § 26 b UStG wurde durch das StVBG für die Schädigung des USt- Aufkommens infolge der Nichtentrichtung einer in einer Rechnung i.S. des § 14 UStG ausgewiesenen USt ein neuer Ordnungswidrigkeitstatbestand geschaffen, der mit einer Geldbuße von bis zu 50.000 € geahndet werden kann.

Während im Bericht des Finanzausschusses noch ausgeführt wurde, dass die Ordnungswidrigkeit nur durch die vorsätzliche Nichtentrichtung eintritt, ist nach dem Wortlaut des Gesetzes jede Nichtabführung von in Rechnung gestellter USt unter den Tatbestand des § 26 b I UStG

⁵⁹ vgl. Stellungnahme des BMF zur Anfrage des Abgeordneten Moser vom 2.7.2002, BT-Drucks. 13/1128, S. 4

⁶⁰ vgl. BRH, Bericht an den Finanzausschuss des dt. BT nach § 88 II BHO, S. 17, URL: <http://www.bundestag.de/parlament/gremien15/a07/protokolle/Anhoerungsprotokolle9/Stellungnahmen/index.html>

⁶¹ § 26 b UStG wurde durch Art. I Nr. 7 des StVBG vom 19. Dezember 2001, BGBl I 2001 S. 3922, BStBl I 2002 S. 32, mit Wirkung ab dem 1 Januar 2002 zusammen mit § 26 c UStG erstmalig in das UStG eingeführt

zu subsumieren. Eine entsprechende Klarstellung, dass eine Steuerordnungswidrigkeit nach § 26 b UStG nur bei Vorsatz (§ 10 OWiG) gegeben ist, findet nicht statt.⁶² Gleiches gilt auch hinsichtlich der Anwendung des Opportunitätsprinzips (§ 47 I OWiG), wonach auf die Ahndung des Verstoßes verzichtet werden kann, sofern die unterlassene Entrichtung der USt entschuldbar ist. Die in der Praxis mehrheitlich wortgetreue Anwendung der Norm führt dazu, dass das Finanzamt nachzuweisen hat, dass jede nicht an das FA gezahlte USt auch tatsächlich in einer Rechnung ausgewiesen worden ist. Folglich würde, wenn feststeht, dass keine Rechnung nach § 14 UStG mit USt- Ausweis ergangen ist, die Vorschrift nicht greifen.⁶³ Dies gilt insbes. bei Rechnungen gegenüber Privatpersonen, bei denen es im Ermessen des leistenden Unternehmers liegt, eine Rechnung i.S. des § 14 UStG auszustellen oder nicht.⁶⁴ Da die Nicht-entrichtung der USt aus Umsätzen an den Endverbraucher den Fiskus genauso schädigt wie die Nichtentrichtung des Steueranteils aus Rechnungen gegenüber Unternehmern (vom unvalutierten VSt- Abzug einmal abgesehen), ist es unverständlich, wieso ausnahmsweise nur die Nicht-entrichtung des Steueranteils aus Leistungen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, als Ordnungswidrigkeit geahndet werden soll.⁶⁵

§ 26 c UStG qualifiziert die gewerbs- oder bandenmäßige Nichtzahlung von in Rechnungen ausgewiesener USt i.S. des § 26 b UStG gar zur Straftat, welche mit einer Freiheitsstrafe bis zu 5 Jahren oder Geldstrafe geahndet werden kann.

Mit § 26 c UStG sollte eine Lücke des § 370 AO geschlossen werden, welcher den sog. Karussellbetrug nicht erfasst, falls diesem ausnahmsweise tatsächliche Warenbewegungen zugrunde liegen. Da es in diesen Fällen zumeist an einer unrichtigen Erklärung der Umsätze fehlt, ist eine Anwendung des § 370 AO auch dann nicht möglich wenn die korrekt angemeldete Steuer nicht abgeführt wird. Die Schließung dieser Gesetzeslücke im Hinblick auf die Karussellgeschäfte wird durch § 26 c UStG jedoch verfehlt. Er geht in seiner jetzigen Form weit über eine berechtigte Betrugsbekämpfung hinaus. So erfasst er seinem Wortlaut nach nämlich auch denjenigen Unternehmer, der die ausgewiesene USt wiederholt und ohne Vorsatz nicht

⁶² vgl. Stellungnahme des DStV v. 05.02.2002, URL: www.dstv.de [Suchergebnis Umsatzsteuer]

⁶³ vgl. BRH, Bericht an den Finanzausschuss des dt. BT nach § 88 II BHO, S. 17, URL: <http://www.bundestag.de/parlament/gremien15/a07/protokolle/Anhoerungsprotokolle9/Stellungnahmen/index.html>

⁶⁴ Das Rechtsverhältnis zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger ist zivilrechtlicher Natur. Soweit zw. den Beteiligten ein schuldrechtlicher Vertrag besteht, handelt es sich bei der Verpflichtung des Leistenden zur Abrechnung um eine aus § 242 BGB abgeleitete zivilrechtliche Nebenpflicht. § 14 UStG kommt insoweit nur deklaratorische Bedeutung zu.

⁶⁵ vgl. Reiß, Stbg, 2004, Nr. 3, S. 118

zahlt, da sich aus der Tatwiederholung eine Gewerbsmäßigkeit ergibt. Ein solch weiter Anwendungsbereich entspricht zwar erkennbar nicht dem Willen des Gesetzgebers, den USt- Karussellbetrug unter Strafe zustellen, ergibt sich aber aus dem Gesetzestext. Die Regelung scheint somit im Hinblick auf die Intention des Gesetzgebers nicht weitreichend genug bestimmt zu sein, weshalb ggf. sogar ein Verstoß gegen das Bestimmtheitsgebot des Art. 103 II GG vorliegen könnte.⁶⁶ § 26 b, c UStG beinhalten somit in ihrer verabschiedeten Fassung letztendlich auch Gefahren für weite, bei der USt- Kriminalität nicht involvierte Personenkreise.⁶⁷

Zwar kann unter Vorbehalt der vorgenannten Ausführungen die entsprechende Gesetzeslücke geschlossen werden. Infolge ungenügender Strafverfolgungs- bzw. Beitreibungsmöglichkeiten gegenüber ausländischen Beteiligten derer man im Inland nicht habhaft werden konnte sowie der i.d.R. gegebenen Unwissenheit der im Inland (unter Anweisung der zumeist ausländischen Initiatoren) vorsätzlich handelnden Missing Trader bzgl. steuerlicher Auswirkungen und strafrechtlicher Konsequenzen ihres Tuns, kann von der Vorschrift im Hinblick auf den Karussellbetrug keine generalpräventive Wirkung ausgehen.⁶⁸

2.1.2.7. Gewerbs- oder bandenmäßige Steuerhinterziehung (§ 370 a AO)⁶⁹

In Abgrenzung zu den bisherigen Regelungen handelt es sich bei der Abgabenordnung um ein sog. Mantelgesetz, dessen Regelungen im Gegensatz zu den Einzelsteuergesetzen (vgl. z.B. das UStG) für alle Steuerarten gelten (§ 1 AO).⁷⁰ Mit § 370 a AO wird das Strafmaß für gewerbs- oder bandenmäßig begangene Steuerhinterziehung i.S. des § 370 AO erweitert. So wird mit Freiheitsstrafe von einem bis zu zehn Jahren bestraft, wer sich gewerbsmäßig oder als Mitglied einer Bande, die sich zur fortgesetzten Begehung solcher Taten verbunden hat, Steuern im großem Ausmaß verkürzt oder einen nicht gerechtfertigten Steuervorteil erlangt. In minder schweren Fällen beträgt die Freiheitsstrafe zw. drei Monaten und fünf Jahren. Nach Auskunft des BMF liegt eine Steuerverkürzung in großem Ausmaß erst ab einem Betrag von 500.000 € vor. Liegt die Steuerverkürzung unterhalb dieses Betrages bzw. erfolgt eine Selbstanzeige i.S.d.

⁶⁶ vgl. Reiß, Stbg, 2004, Nr. 3, S. 118

⁶⁷ vgl. Dülmen, StuB, 2002, Nr. 5, S. 226

⁶⁸ vgl. BRH- Bericht 2000, Nr. 68.2.1. S. 218 BT-Drucks. 14/4226; <http://dip.bundestag.de/parfors/parfors.htm>; Bericht des BRH an den Finanzausschuss des dt. BT nach § 88 II BHO, S. 17, URL: <http://www.bundestag.de/parlament/gremien15/a07/protokolle/Anhoerungsprotokolle9/Stellungnahmen/index.html>; Ergebnisbericht des BRH 2004 vom 7.7.2004 S. 73 URL: <http://www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichung/1024.html>

⁶⁹ § 370 a AO geändert durch G v. 26.07.2002 (BGBl. I S. 2715)

⁷⁰ vgl. Wacker, Seibold, Oblau, Lexikon der Steuern, Aufl. 2000, Stichwort: Abgabenordnung, S. 1

§ 371 AO, fällt die Tathandlung der Steuerhinterziehung nicht mehr unter § 370a S. 1 AO (Steuerverkürzung im großen Ausmaß), sondern unter § 370a S. 2 AO (Steuerverkürzung in minder schweren Fällen). Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass die Gerichte nicht an diese betragsmäßige Vorgabe gebunden sind.⁷¹

Ähnlich wie schon bei § 26 c UStG erscheint auch bei § 370 a AO die Tatsache, dass eine Gewerbsmäßigkeit bereits bei wiederholter Nichterklärung von Einnahmen im signifikanten Ausmaß vorliegt, als problematisch. Da die Einzeltat in der Praxis seltener vorkommt, wird der Steuerhinterzieher somit im Regelfall zum Verbrecher gemacht, der nach § 370 a AO mit einer Mindeststrafe von einem Jahr zu rechnen hat.⁷² Eine alternative Geldstrafe sieht § 370 a AO im Gegensatz zu § 370 AO nicht vor. Die obige Definition der Gewerbsmäßigkeit würde z.B. den Steuerpflichtigen, der über mehrere Veranlagungszeiträume hinweg seine Kapitaleinkünfte (Zinsen) nicht erklärt, oder den Arbeitnehmer, der stets sein nicht existentendes Arbeitszimmer geltend macht, oder den Schwarzarbeiter zum „Steuerverbrecher“ machen. Die gewerbsmäßige Steuerhinterziehung würde zum Normalfall, das Vergehen der Steuerhinterziehung nach § 370 AO zur Ausnahme.⁷³ Der Vergleich mit der alten Rechtslage zeigt, dass über § 129 StGB (Bildung einer kriminellen Vereinigung) bzw. § 260 a StGB (gewerbsmässige Bandenhehlerei) aus-reichende gesetzliche Maßnahmen zur Bekämpfung des Karussellbetruges zur Verfügung standen. § 370 a AO dürfte daher für die Strafverfolgungspraxis des Karussellbetruges letztendlich keinen ermittlungstechnischen Zugewinn darstellen.⁷⁴ Hinsichtlich der Betrugsvermeidungswirkung des § 370 a AO ergeben sich ähnliche Aussagen wie bereits bei § 26 b, c UStG ausgeführt, weshalb auf die dortigen Ausführungen verwiesen wird.

Der BGH ist in seinem Beschluss vom 22. Juli 2004 (V StR 85/04) zu dem Ergebnis gekommen, dass § 370 a AO (hinsichtlich der Steuerverkürzung „in großem Ausmaß“) nicht ausreichend genug bestimmt ist und damit nicht den Anforderungen des BVerfG zur Auslegung des Art. 103 II GG genügt. Diese Entscheidung hat faktisch zur Folge, dass § 370 a AO – auch ohne Verdikt des BVerfG – von den Strafverfolgungsbehörden nicht mehr angewandt werden kann, um das Urteil nicht einer sicheren erfolgreichen Revision des Angeklagten auszusetzen. Die Regelung ist somit praktisch bis zu ihrer Neufassung ausgesetzt.⁷⁵

⁷¹ vgl. o.V., Neufassung des § 370 a ..., URL: www.weniger.de/Neue%20Fassung%20des%20370a.doc

⁷² vgl. Dülmen, StuB 2002, Nr. 5, S. 224

⁷³ vgl. Carlé, Korn, Stahl, Strahl (2002): Steueränderungen 2002, S. 231 - 232

⁷⁴ vgl. Füllsack/ Sommer, Stbg, 2003, Nr. 10, S. 468

⁷⁵ vgl. BRH, Bericht an den Finanzausschuss des dt. BT nach § 88 II BHO, S. 18-19, URL: <http://www.bundestag.de/parlament/gremien15/a07/protokolle/Anhoerungsprotokolle9/Stellungnahmen/index.html>

2.2. weitere Betrugsfälle

2.2.1. Kettenbetrug im Baugewerbe

2.2.1.1. Darstellung der Betrugsproblematik

Im Baugewerbe sind in den vergangenen Jahren durch die gezielte Einschaltung von unseriös operierenden Subunternehmern zahlreiche Betrugsmodelle entstanden. Hier werden - im Unterschied zu den Karussellgeschäften - gezielt Unternehmerketten mit vorgelagerten Scheinunternehmen aufgebaut, die zum Zweck des VSt- Abzugs Rechnungen ausstellen, ohne dass die korrespondierende USt jemals gezahlt wird.⁷⁶ Der Kettenbetrug läuft hierbei regelmäßig nach dem folgenden Muster ab (Abb. siehe Anhang VI): Ein sog. Initiator gründet über Strohmänner im Inland Scheinfirmen die jeweils einem Generalsubunternehmer, der ebenfalls vom Initiator bestimmt wird, formal ihre Tätigkeit als Subunternehmer anbieten und mit diesem „Schein-“ Werkverträge abschließen. Zum Teil werden diese „Schein-“ Werkverträge – unter Auslassung der Zwischenebene des Generalsubunternehmers – auch unmittelbar mit dem nicht in den Betrug eingeweihten Generalunternehmer abgeschlossen. Alleine innerhalb einer dreigliedrigen Kette aus Sub-, Generalsub- und Generalunternehmer drohen somit, neben dem Ausfall der gesamten USt der bisherigen Lieferkette, infolge des VSt- Abzugs aus den Eingangsumsätzen der jeweiligen Subunternehmer, beim Generalsubunternehmer als auch beim Generalunternehmer unvalutierte VSt- Abzüge, wenn auf der Vorstufe jeweils keine USt entrichtet wurde. Auch wenn die möglichen Ausfälle im Rahmen der USt auf den ersten Blick bedeutsam wirken, so handelt es sich beim Kettenbetrug jedoch nicht nur allein um eine reine Form des USt- Betruges, sondern vielmehr um eine Variante der systematischen Hinterziehung von Steuern und Sozialabgaben. Denn anstelle der rechnungsausstellenden Subunternehmer werden von den Initiatoren i.d.R. Baukolonnen mit größtenteils illegalen in- und ausländischen Beschäftigten zur Durchführung der Werkvertragstätigkeiten eingesetzt, für die keine entsprechenden Steuern und Sozialabgaben abgeführt werden. Während die Subunternehmen somit (bedingt durch den VSt- Abzug) zum Nettoerwerb der Baumaterialien benötigt werden, dienen die Generalsubunternehmer zur Beschaffung der entsprechenden Aufträge sowie zur Realisierung eines unvalutierten VSt- Abzugs. Der BRH schätzt, dass durch die Einschaltung einer Vielzahl unseriös operierender Subunternehmer pro Jahr Steuerbeträge in Milliardenhöhe ausfallen. Auch die Einführung der Bauabzugssteuer (§§ 48 ff EStG) ab 2002 (mit dem Ziel, die Steuerhinterziehung gerade im Bereich der Bauwirtschaft zu beschränken) hat nach Feststellungen des BRH die Besteuerungssituation nicht wesentlich verbessern können, was insbes. auf

⁷⁶ vgl. Kraeusel, UVR, 2004, Nr. 1, S. 1

die großzügige Erteilung so genannter Freistellungsbescheinigungen an die Leistungserbringer von Bauleistungen (95 % bei aus- und 99 % bei inländ. Antragsstellern) zurückzuführen ist, welche den Leistungsempfänger von der Anwendung der Bauabzugssteuer befreien.⁷⁷

2.2.1.2. Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger bei Umsätzen i.R. der Bauwirtschaft (§ 13 b I S. 1 Nr. 4 UStG)⁷⁸

Werden Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen - mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsarbeiten - von einem im Inland ansässigen Unternehmer im Inland erbracht ist mit Wirkung vom 1.4.2004 (mit Übergangsregelung zum 1.7. 2004) der Leistungsempfänger dann Steuerschuldner, wenn er Unternehmer ist und selbst Bauleistungen i.S. des § 13 b I S. 1 Nr. 4 UStG erbringt (§ 13 b II S. 2 UStG). Dies gilt auch, wenn die Leistung für den nicht-unternehmerischen Bereich bezogen wird. Entgegen § 13 b I S. 1 Nr. 1 bis 3 UStG gilt Nr. 4 UStG nicht für juristische Personen des öffentlichen Rechts. Betroffen von der Neuregelung sind somit in der Hauptsache Subunternehmerverhältnisse in der Bauwirtschaft.⁷⁹ Entsprechende Bauleistungen von im Ausland ansässigen Unternehmern fallen weiterhin unter den Anwendungsbereich von § 13 b I S. 1 Nr. 1 UStG. Die Steuerschuld entsteht mit Ausstellung der Rechnung durch den leistenden Unternehmer (praktisch wohl mit Eingang der Rechnung beim Leistungsempfänger), spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats (§ 13 b I S. 1 UStG). Der Leistungsempfänger kann die nach § 13 b UStG geschuldete USt nach § 15 I S. 1 Nr. 4 UStG zeit- und betragsgleich als VSt abziehen, wenn kein Ausschlussgrund nach § 15 II u. III UStG vorliegt. Eine ordnungsgemäße Rechnung ist für den VSt- Abzug nicht erforderlich (vl. EuGH-Urteil vom 01.04. 2004 – Bockemühl, UR 2004 S. 367).⁸⁰ Diese Regelung ist insbes. in der Bauwirtschaft von Bedeutung, da hier zumeist erst geraume Zeit nach der Abnahme der Leistung (Zeitpunkt der Steuerentstehung) die USt fällig wird, obwohl dem empfangenden Unternehmer eine entsprechende Abschlussrechnung erst später zugeht.⁸¹ Für weitergehende Ausführungen wird an dieser Stelle auf das BMF- Schr. v. 31.3. 2004 (BStBl. I, 453) verwiesen.

⁷⁷ vgl. Bericht des BRH nach § 99 BHO v. 3.9.2003, S. 27- 36, BT-Drucks. 15/1495, URL:<http://dip.bundestag.de/parfors/parfors.htm>

⁷⁸ § 13 b Abs. 1 Nr. 3 neugef. und Nr. 4 angef. durch G v. 29.12.2003 (BGBl. I S. 3076)

⁷⁹ vgl. Nieskens, UR, 2004,Nr. 3, S. 124

⁸⁰ vgl. Lippross (2004): Umsatzsteuer, S. 898

⁸¹ vgl. BMF- Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft (Juli 2004), S. 6, UR: <http://www.bundesfinanzministerium.de/dokumente/ix-..17000/Artikel.htm>

Insbesondere Abs. 5 der Regelung (keine Anwendung der §§ 19 und 24 UStG) führt zu steuerlichen Ungereimtheiten. Dies gilt zum einen wenn ein Kleinunternehmer, der selbst Bauleistender ist, eine entsprechende Bauleistung von einem anderen Kleinunternehmer bezieht. Da der Leistungsempfänger nach § 19 I S. 4 UStG nicht zum VSt- Abzug berechtigt ist, kommt es zu einer definitiven Steuerbelastung. Gleiches gilt zum anderen beim Nichtunternehmerischen (Bau-) Leistungsbezug eines Bauunternehmers i.S.d. § 13 b I S. 1 Nr. 4 UStG von einem Kleinunternehmer, bei dem es nach § 13 II S. 3 UStG auch zur Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger kommt. Es kommt folglich zu Kaskadeneffekten. Diese Ungereimtheiten sollen nach dem Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien und zur Änderung weiterer Vorschriften durch eine Ergänzung des § 13 b II UStG um einen Satz 4, der bei Leistungsbezügen von Kleinunternehmern den Übergang der Steuerschuldnerschaft ausschließt, beseitigt werden.⁸²

Auf den ersten Blick handelt es sich bei der Regelung des § 13 b I S. 1 Nr. 4 UStG um eine bestechend einfache Regelung, die den USt- Betrug in Form unvalutierter VSt- Abzüge verhindert, doch stecken die Probleme (wie bereits oben angedeutet wurde) so oft im Detail. So stellt die Neuregelung den leistenden Bauunternehmer i.S. des § 13 I S. 1 Nr. 4 UStG in jedem Einzelfall vor die Herausforderung, klären zu müssen, um welche Art von Auftraggeber es sich handelt.⁸³ Handelt es sich bei dem Auftraggeber ebenfalls um einen Unternehmer, der nachhaltig Bauleistungen i.S. des § 13 I S.1 Nr. 4 UStG erbringt, hat der leistende Unternehmer zu überprüfen, ob es sich bei der zu erbringenden Leistung um eine Bauleistung i.S. des § 13 b UStG handelt oder nicht. Da auch das hierzu am 31.3.2004 ergangene BMF- Schreiben keine abschließende Sicherheit gewährt, kann es in der Praxis immer wieder zu Streitfällen kommen. Ein Folgeproblem, welches sich aus der Abgrenzungsproblematik ergibt, ist die falsche Rechnungsstellung durch den leistenden Unternehmer. Wird z.B. eine Nettorechnung gestellt, obwohl USt auszuweisen gewesen wäre, so folgt nach Tz. 20 des o.g. BMF- Schreibens, dass die Steuerschuldverlagerung nicht zu beanstanden ist, wenn sich die Vertragsparteien hierüber einig waren und der Umsatz vom Leistungsempfänger in zutreffender Höhe versteuert wird. Beahlt der Leistungsempfänger die USt hingegen nicht, muss der leistende Unternehmer diese bezahlen, obwohl er nur den Nettobetrag vereinnahmt hat. Hinsichtlich der Nacherhebung der Steuer beim empfangenden Unternehmer ergibt sich für den leistenden Unternehmer somit ein Liquiditätsrisiko.⁸⁴ Der umgekehrte Fall, Ausstellung einer Bruttorechnung, obwohl eine Netto-

⁸² vgl. Lippross, Umsatzsteuer (2004), S. 894

⁸³ vgl. Küffner, DStR, 2004, Nr. 17, S. 713

⁸⁴ vgl. BMF- Schreiben v. 31.3.2004 – IV D 1 – S. 7279 – 107/04 , Tz. 20

rechnung zu stellen gewesen wäre, stellt sich für den leistenden Unternehmer als weniger riskant dar. Er schuldet die ausgewiesene USt nach § 14 c I UStG, wobei die Möglichkeit besteht, die Rechnung entsprechend zu berichtigen.⁸⁵ Im Rahmen größerer Bauprojekte kommt es bei der Umstellung auf die neue Rechtslage hingegen zu erheblichen Schwierigkeiten, die sich nicht nur im bloßen Verwaltungsmehraufwand erschöpfen, sondern zu massiven Liquiditätsproblemen auf Seiten der leistenden Unternehmer führen können: Vereinbaren die Vertragspartner für eine Leistung Anzahlungen vor Ausführung des Umsatzes und wird der Umsatz erst nach Inkrafttreten des § 13 I S.1 Nr. 4 UStG ausgeführt, die Anzahlungen aber bereits vor Inkrafttreten der Neuregelung entrichtet, unterliegt der Umsatz insgesamt der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 27 I S. 1 u. 2 UStG). Der leistende Unternehmer hat als vertragliche Nebenpflicht eine entsprechende Rechnung unter Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Empfängers auszustellen (§ 14 i.V.m. § 14 a V UStG) und die bislang ausgestellten Rechnungen über die Anzahlung entsprechend zu berichtigen (§ 27 I S. 3 UStG). In der Schlussrechnung hat er den Gesamtbetrag der empfangenen Anzahlungen anzurechnen. Das BMF hat jedoch in Tz. 22 des BMF- Schr. v. 31.3.2004 zugelassen, dass es nicht beanstandet wird, wenn bei der Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nur das um die vor dem 1.4.2004 vom leistenden Unternehmer vereinnahmten Teilentgelte geminderte Entgelt zugrunde gelegt wird, wenn diese vom leistenden Unternehmer zutreffend versteuert wurden. Diese Vereinfachung gilt entsprechend auch in den Fällen, in denen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts nach dem 31.3.2004 und vor dem 1.7.2004 vereinnahmt wird (Zeitraum der Übergangsregelung) und die Leistung erst nach der Vereinnahmung des Entgelts oder von Teilen des Entgelts ausgeführt wird.⁸⁶ Bei näherer Liquiditätsbetrachtung zeigt sich, dass der leistende Unternehmer nach der neuen Gesetzeslage durch den Übergang der Steuerschuldnerschaft im Zeitpunkt der Schlussrechnung so gestellt wird, als habe er die in den bisherigen Abschlagszahlungen enthaltenen USt- Beträge als Teil des Nettoentgelts mit erhalten, der ihm zur freien Verfügung stand. Tatsächlich sind diese Zahlungen jedoch (entsprechend der alter Rechtslage) an das jeweilige Finanzamt abgeführt worden. Zwar hat der leistende Unternehmer die Möglichkeit, über eine korrigierte USt- VA die geleistete USt vom Finanzamt zurückzufordern, nach § 27 I S. 3 UStG ist dies jedoch erst dann möglich, wenn die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt ist, bei Bauleistungen also i.d.R. zum Zeitpunkt der Abnahme. Zu dieser Zeitspanne, innerhalb derer der leistende Unternehmer nicht über die entsprechenden Finanzmittel verfügen kann, sind nochmals ca. 3 - 4 Monate ungefähre

⁸⁵ vgl. Thoma/ Rattinger, UStB, 2004, Nr. 4, S. 130

⁸⁶ vgl. Langer, NWB, Fach 7, S. 6241-6242

Bearbeitungsdauer der Finanzverwaltung hinzuzurechnen. In der Finanzplanung des leistenden Unternehmers entsteht somit ein Liquiditätsengpass, der durchaus existenzbedrohende Ausmaße annehmen kann. Der leistende Unternehmer wird daher bestrebt sein, auf eine Ausübung des Wahlrechts in Tz. 22 des BMF- Schr. hinzuwirken. In der Praxis wird der Leistungsempfänger dieser Ausübung i.d.R. aber nicht zustimmen, da die Anrechnungsmöglichkeit der in den Abschlagszahlungen enthaltenen USt- Beträge auf dessen Netto-Zahllast bei ihm zu einem wenn auch nur kurzen Liquiditätsvorteil führt. D.h. während die vom Leistungsempfänger erbrachten Teilzahlungen inkl. USt auf dessen Gesamtnettoschuld angerechnet werden und sich seine Nettozahllast somit verringert, hat er die nach alter Rechtslage aus den Anzahlungen in Anspruch genommene VSt nach § 27 I S. 3 UStG erst mit Ausführung des Umsatzes zu korrigieren. Der Liquiditätsvorteil besteht zwar nur wenige Monate, seine Bedeutung ist jedoch gerade in der krisengebeutelten Baubranche nicht zu unterschätzen.⁸⁷ (Beispielrechnungen siehe Anhang VII). Zum anderen wird der Auftraggeber in seiner ablehnenden Haltung gegenüber der Wahlrechtsausübung noch dahingehend gestärkt, da er somit das Risiko einer späteren Steuernachzahlung ausschließt, weil das Wahlrecht nämlich keine Anwendung findet, sofern der Leistungserbringer die USt für die erhaltenen Anzahlungen nicht ordnungsgemäß an das Finanzamt abgeführt hat (Auswirkungen siehe Anhang VIII). Der Gesetzgeber hat mit § 13 b I S. 1 Nr. 4 UStG in erster Linie versucht, Steuerhinterziehungen im Bereich der Bauwirtschaft einzudämmen und die Auftragnehmer vor der schlechten Zahlungsmoral dadurch zu schützen, dass die USt- Schuld nunmehr den Auftraggeber selbst trifft (so dass eine Vorfinanzierung der USt bedingt durch das Prinzip der Soll-Besteuerung durch den leistenden Unternehmer entfällt). Im Hinblick auf diese Erleichterung wird zumindest bei der Umstellung auf die neue Rechtslage genau das Gegenteil erreicht.⁸⁸

Gerade für Zwecke der Finanzierung sowie der Sicherung zumindest eines Teils des vereinbarten Entgeltes ist bei Grundstücksverkäufen (vgl. Abschnitt 2.2.4.2) sowie umfangreichen Bauprojekten regelmäßig die Abtretung des aus der VSt- Abzugsberechtigung resultierenden Erstattungsanspruchs vereinbart worden. Allerdings bestand für den Leistenden hierbei stets das Risiko, dass dem Leistungsempfänger überhaupt kein VSt- Anspruch zustand, weil er z.B. das Grundstück bzw. die Bauleistung für steuerfreie Umsätze verwendete, vgl. § 15 II Nr. 1 UStG. Mit Einführung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers sind diese Risiken obsolet geworden.⁸⁹ Durch die Steuerschuldverlagerung kann aus Sicht des Staates das insbes.

⁸⁷ vgl. Baumann/ Müller, DStR, 2004, Nr 28, S. 1161

⁸⁸ vgl. Baumann/ Müller, DStR, 2004, Nr. 28, S. 1162

⁸⁹ vgl. Forster, UStB, 2004, Nr. 4, S. 126

in der Bauwirtschaft hohe Steuerausfallrisiko infolge unvalutierter VSt- Abzüge verhindert werden, während die USt der gesamten Lieferkette bedingt durch den VSt- Abzug bei den Subunternehmern weiterhin ausfallen wird. Auch wenn somit zusätzliche USt- Ausfälle verhindert werden können, verbleibt dem Staat letztendlich doch kein Steueraufkommen. Zum anderen wird der Betrugsanreiz der Initiatoren (vor allem auf Grund der hohen Gewinnspanne durch den gezielten Einsatz von Schwarzarbeiterkolonnen) immer noch hoch genug sein, entsprechende Scheinunternehmerketten aufzubauen. Bzgl. der aus der Steuerschuldverlagerung neu resultierenden Betrugspotentiale, welche grundsätzlich mit denen des Reverse Charge Modells vergleichbar sind, wird auf die dortigen Ausführungen unter Abschnitt 3.3.1. verwiesen. Auch hinsichtlich der allg. Liquiditätsvor- und -nachteile der umgekehrten Steuerschuldnerschaft soll auf die entsprechenden Ausführungen zum Reverse Charge Modell unter Abschnitt 3.3.2. verwiesen werden.

2.2.2. Betrug i.R. von Leasing- und Mietkaufmodellen

2.2.2.1. Darstellung der Betrugsproblematik

Nach Angaben des BRH kommt es schon seit mehreren Jahren im Zusammenhang mit Leasing- und Mietkaufverträgen über hochwertige Industriegüter durch offensichtlich „planmäßige“ Insolvenzen der Leasingnehmer in Einzelfällen zu erheblichen USt- Ausfällen.⁹⁰ In diesen Fällen arbeiten die Beteiligten zielgerichtet zulasten des Fiskus zusammen. Der Gesamtschaden dürfte sich nach vorsichtigen Schätzungen auch hier im dreistelligen Millionenbereich bewegen. Den Betrugsfällen liegen hierbei zumeist ähnliche steuerliche Sachverhaltsgestaltungen zugrunde: Ein Hersteller von hochwertigen Industriegütern verkauft diese an ein Finanzierungsinstitut, mit dem er personell verbunden ist. Das Finanzierungsinstitut fungiert als Leasinggesellschaft, die ihrerseits die erworbenen hochwertigen Industriegüter einer zuvor gegründeten und nur mit Mindestkapital ausgestatteten GmbH gegen sehr niedrige Raten verleast. Durch die zugrunde liegenden Vereinbarungen erfolgt die Bilanzierung der geleasteten Gegenstände bei der gegründeten GmbH. Dem Ertragssteuerrecht folgend nimmt das Umsatzsteuerrecht eine Lieferung des Leasinggebers an den Leasingnehmer an, wenn der Leasinggegenstand einkommensteuerlich dem Leasingnehmer zuzurechnen ist (BFH, BStBl. 1970 II, S 264: Abschnitt 25 IV S. 2 UStR).⁹¹ Aufgrund der Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums bei der neu gegründeten GmbH stellt die Leasinggesellschaft eine Rechnung über den Gesamtwert der geleasteten

⁹⁰ vgl. Kraeusel, UVR, 2004, Nr. 1, S. 2

⁹¹ Lippross, Umsatzsteuer (2004), S. 134

Maschinen inkl. USt aus.⁹² Während die Leasinggesellschaft die geschuldete USt an das FA abführt, macht der Leasingnehmer den entsprechenden VSt- Abzug geltend. Der Leasingnehmer transferiert die entsprechende VSt gemäß den vertraglichen Vereinbarungen zeitgleich und in vollem Umfang an den Leasinggeber. Für Zwecke der Finanzierung sowie zur Sicherung zumindest eines Teils des vereinbarten Entgelts ist dieses Vorgehen gerade bei hohen Summen in der Praxis nicht unüblich. Der Leasingvertrag wird nur wenige Monate von der GmbH bedient. Sobald der Leasingnehmer sich mit den Leasingraten im Zahlungsverzug befindet, kündigt der Leasinggeber das Vertragsverhältnis und holt das Wirtschaftsgut zurück.⁹³ Der Leasinggeber erteilt sodann über die Rückgängigmachung der Lieferung eine Gutschrift, mit der er die ursprüngliche USt korrigiert. Die Rückabwicklung des Leasingvertrages führt bei der Leasinggesellschaft zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage gem. § 17 II Nr. 3 i.V.m. § 17 II Nr. 1 UStG und somit zur Inanspruchnahme eines Umsatzsteuerguthabens gegenüber den Finanzbehörden. Da die Lieferung rückgängig gemacht wurde, hat der Leasingnehmer grundsätzlich einen Anspruch auf Erstattung der an den Leasinggeber (vertraglich vereinbarten) gezahlten VSt aus dem Leasingvertrag sowie der Leasingraten. Dieser Anspruch wird aber sogleich gegen Schadensersatzansprüche des Leasinggebers wegen Nichterfüllung des Vertrages aufgerechnet. Zu einer Erstattung der zuviel erhaltenen VSt durch die GmbH kommt es nicht mehr, da ihr für eine Rückzahlung der VSt- Beträge die finanzielle Grundlage fehlt. Die Vollstreckungsversuche der Finanzbehörden gehen ins Leere, die GmbH wird i.R. eines masselosen Insolvenzverfahrens abgewickelt. Das zurückgenommene Wirtschaftsgut wird sodann durch den Leasinggeber umgehend an die nächste (Leasingnehmer-) GmbH weitergeleitet.⁹⁴

2.2.2.2. Erweiterte Inhaftungnahme des leistenden Unternehmers für bestimmte VSt-

Rückzahlungsverpflichtungen des empfangenden Unternehmern (§ 13 d UStG)⁹⁵

Der neu ins UStG eingefügten § 13 d UStG begründet in bestimmten Fällen für den leistenden Unternehmer einen Haftungstatbestand für eine VSt- Rückzahlungspflicht des empfangenden Unternehmers, die sich infolge der Änderung der Bemessungsgrundlage gem. § 17 UStG ergibt. Betroffen sind aber nur solche speziellen Leistungsbeziehungen, die sich aus der steuerpflichtigen Lieferung eines beweglichen Gegenstandes aufgrund eines Miet- oder mietähnlichen Ver-

⁹² vgl. BRH Bericht § 99 BHO 2003, S. 48 , BT-Drucks. 15/1495, URL: <http://dip.bundestag.de/parfors/parfors.htm>

⁹³ vgl. Nieskens, UR, 2004, Nr.3, S. 128

⁹⁴ vgl. BRH Bericht nach § 99 BHO 2003, S. 47 – 51, BT-Drucks. 15/1495, URL: <http://dip.bundestag.de/parfors/parfors.htm>

⁹⁵ § 13 d eingef. durch G v. 15.12.2003 (BGBl. I S. 2645)

trages ergeben.⁹⁶ Nach Absatz 1 haftet der leistende Unternehmer für die beim Leistungsempfänger festgesetzte Berichtigung des VSt- Abzugs, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind: es muss eine steuerpflichtige Lieferung vorliegen; eines beweglichen körperlichen Gegenstandes; an einen anderen Unternehmer; aufgrund eines Miet- oder mietähnlichen Verhältnisses; aus diesem Umsatz muss beim Leistungsempfänger eine VSt- Berichtigung nach § 17 UStG ausgelöst worden sein (dies gilt insbes. wenn das vereinbarte Entgelt uneinbringlich geworden ist (§ 17 II Nr. 1 UStG) oder die steuerpflichtige Lieferung rückgängig gemacht worden ist (§ 17 II Nr. 3 UStG)); sowie muss die hierauf festgesetzte Steuer beim Leistungsempfänger bei Fälligkeit nicht oder nicht vollständig entrichtet worden sein. Absatz 2 regelt den Zeitpunkt und die Höhe der Inanspruchnahme des leistenden Unternehmers durch den Haftungsbescheid. Ein Ermessen bzgl. der Inhaftungnahme liegt hierbei seitens der Finanzverwaltung nicht vor. Der leistende Unternehmer kann erst im Zeitpunkt der Fälligkeit der nicht oder nicht vollständig entrichteten Steuer in Anspruch genommen werden. Die Haftung ist hierbei zweifach begrenzt: zum einen auf den Betrag, der im Fälligkeitszeitpunkt nicht oder nicht vollständig entrichteten Steuer, zum anderen maximal auf den VSt- Berichtigungsbetrag.⁹⁷ Die Haftung des leistenden Unternehmers kann dabei nicht dadurch ausgeschlossen werden, indem der Leistungsempfänger Zahlungen an das Finanzamt speziell der zu berichtigenden VSt zuordnet. Der leistende Unternehmer kann sich der Inhaftungnahme lediglich dadurch entziehen, wenn er als Dritter Zahlungen i.S. von § 48 AO zugunsten des Leistungsempfängers bewirkt.

§ 27 VII UStG i.V.m mit der Übergangsregelung des BMF- Schr. v. 24.5.2004 regelt, dass § 13 d UStG auf Miet- oder mietähnliche Verträge anzuwenden ist, die nach dem 7.11. 2003 (Tag des Gesetzesbeschlusses) abgeschlossen worden sind, wenn die daraus zu erbringenden Umsätze nach dem 31.12.2003 ausgeführt werden.⁹⁸ Entgegen dem Ziel, Betrugsfälle effektiv zu verhindern, kann die erweiterte Inhaftungnahme lediglich das Steuerausfallrisiko für den Fiskus begrenzen, nicht aber die grundlegende Betrugssystematik verhindern. Zum anderen bleibt das vorgenannte Betrugsmuster unter Beteiligung ausländischer Leasinggesellschaften (infolge der zumeist ungenügenden Beitreibungsmöglichkeiten des dt. Fiskus gegenüber ausländischen Leasingunternehmen) im Inland weiterhin uneingeschränkt möglich. Letztendlich können durch die erweiterte Haftung des § 13 c UStG daher nur entsprechende Betrugsfälle unter Beteiligung inländ. Leasinggesellschaften in ihrer Wirkung beschränkt werden. Wegen ihrer begrenzten

⁹⁶ vgl. Nieskens, UR, 2004, Nr. 3, S. 127

⁹⁷ vgl. Plückebaum, Malitzky, Widmann (2004): USt-Kommentar, § 13 d UStG

⁹⁸ vgl. BMF-Schreiben v. 24.5.2004 – IV B 7 – S 7279 a – Tz. 55, 66, 68

Durchsetzbarkeit führt die Regelung auch zu Wettbewerbsverzerrungen. D.h. während ausländischen Finanzierungsinstitute für entsprechend im Inland ausgeführte Leistungen infolge ungenügender Beitreibungsmöglichkeiten kaum einem Haftungsrisiko ausgesetzt sind, muss die inländ. Konkurrenz dieses entsprechend mit in seine Preisgestaltung einplanen.⁹⁹ Neben dem hieraus resultierenden Wettbewerbsnachteil führt die Abschätzung und Einplanung der Haftungsrisiken letztendlich auch zu einem höheren Verwaltungsaufwand bei den betroffenen inländischen Leasinggesellschaften. Vor allem hinsichtlich der Ermittlung der entsprechenden Haftungsbeträge besteht auf Grund unzureichender Ausführungen im Gesetz wie auch im hierzu erlassenen BMF- Schr. noch erheblicher Klärungsbedarf. Dies gilt für die praktische Umsetzung der Beanspruchung der in Haftung zu nehmenden Leasinggeber mit einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Verteilungsschlüssel im Hinblick auf die Gesamthaftungssumme. Kritisch zu hinterfragen bleibt allerdings, ob der Gesetzgeber mit der Haftungserweiterung des § 13 d UStG weise gehandelt hat (vgl. Problematik zu § 13 c UStG, Slotty-Harms/ Jansen, UR, 2004, S. 223). Selbst der BRH spricht von Einzelfällen im Zusammenhang mit Leasing- und Mietkaufverträgen. Eine alternative Lösung mit vermutlich weniger weit reichenden Folgen als die durch § 13 d UStG beschlossene Haftungserweiterung stellt eine von den einkommensteuerlichen Regelungen unabhängige Betrachtung des wirtschaftlichen Eigentums im USt- Recht dar. D.h. behandelt man grundsätzlich alle i.R. eines Leasing- oder Mietkaufvertrages abgeschlossenen Geschäfte umsatzsteuerlich als sonstige Leistung, so stünde dem Leistungsempfänger nur ratierlich mit den einzelnen entrichteten Leasing- oder Mietkauf-raten ein anteiliger VSt- Abzug zu.¹⁰⁰

2.2.3. Umsatzsteuerausfälle bei Globalzessionen

2.2.3.1. Darstellung der Betrugsproblematik

Die Globalzession ist im Kreditgeschäft ein weit verbreitetes Instrument, um Kreditforderungen abzusichern. Bei der Globalzession tritt der Kreditnehmer (Zedent) seine gegenwärtigen und zukünftigen Forderungen gegen seine Kunden (meist verdeckt) zur Sicherung eines Kredits an den Kreditgeber (Zessionar) ab.¹⁰¹ Gerät der Kreditnehmer danach in finanzielle Schwierigkeiten und droht er mit seinen Kredittilgungen und/oder Zinszahlungen auszufallen, macht der Zessionar seine Rechte aus der Abtretung geltend und zieht die an ihn zur Sicherheit abge-

⁹⁹ vgl. Stellungnahme des DStV v. 21.11.2003, S. 6, URL: www.dstv.de [Suchergebnis Umsatzsteuer]

¹⁰⁰ vgl. Nieskens, UR, 2004, Nr. 3, S. 128

¹⁰¹ vgl. Kraeusel, UVR, 2004, Nr. 1, S. 1

tretenen Forderungsbeträge selbst ein, wobei er nicht verpflichtet ist die in den eingezogenen Bruttoforderungen enthaltenen USt- Beträge abzuführen.¹⁰² Der Zedent bleibt im zugrunde liegenden Umsatzgeschäft weiterhin Leistungserbringer und muss den Umsatz gegenüber dem Finanzamt entsprechend erklären und die USt entrichten. Hierzu ist er jedoch infolge der zu- meist vollumfänglichen Verrechnung der abgetretenen Bruttobeträge mit seinen Kreditschulden i.d.R. nicht mehr in der Lage. Nach Feststellung des BRH's soll der Staat in einer Vielzahl von Globalzessionsfällen mit der USt aus den abgetretenen Forderungen ausfallen. Das Steueraus- fallvolumen soll auch hier im dreistelligen Millionenbereich liegen.¹⁰³

2.2.3.2. Erweiterte Inhaftungnahme des leistenden Unternehmers bei Abtretung, Verpfändung und Pfändung von Forderungen (§ 13 c UStG)¹⁰⁴

Die neue Vorschrift des § 13 c UStG regelt eine gesamtschuldnerische Haftung bei der Abtre- tung, Verpfändung und Pfändung von Forderungen.¹⁰⁵ Diese Klarstellung ist von daher wichtig, da sich in den folgenden Darstellungen begrifflich auf die Forderungsabtretung beschränkt werden soll. Nach Absatz 1 der Regelung haftet der Abtretungsempfänger für die in der abge- tretenen Forderung enthaltene USt, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen: Abtretender als auch Abtretungsempfänger sind Unternehmer; die abgetretene Forderung stellt den Anspruch auf die Gegenleistung für einen steuerpflichtigen Umsatz i.S. des § 1 I Nr. 1 UStG dar; der Abtretende hat die festgesetzte USt, bei deren Berechnung der Umsatz aus der abgetretenen Forderung berücksichtigt worden ist, bei Fälligkeit nicht oder nicht vollständig entrichtet. D.h. der Abtretungsempfänger wird als nachrangiger Haftungsschuldner in Anspruch genommen.¹⁰⁶ Absatz 2 regelt Zeitpunkt und Höhe der Inanspruchnahme des Abtretungsempfängers durch den Haftungsbescheid. Der Abtretungsempfänger ist bei Vorliegen der gesetzlichen Vorausset- zungen durch Haftungsbescheid in Anspruch zu nehmen, ohne dass den Finanzbehörden dabei ein Ermessen eingeräumt ist. Die Haftung tritt gem. § 13 c II S. 1 UStG ab dem Zeitpunkt ein, in dem die festgesetzte Steuer fällig wird, nicht jedoch vor dem Zeitpunkt der Vereinnahmung der abgetretenen Forderung. Die Höhe der Haftung ist nach Tz. 34 ff des BMF- Schr. v. 24.5. 2004 (IV B 7 - S 7279 a -) zweifach begrenzt: auf den Betrag der vom leistenden Unternehmer (Forderungsabtreter) nicht entrichteten fälligen Steuer sowie auf die im vereinnahmten Betrag

¹⁰² vgl. Slotty-Harms/ Jensen, UR, 2004, Nr. 5, S. 221

¹⁰³ vgl. Bericht d. BRH nach § 99 BHO, S. 38-41, BT-Drs. 5/1495, URL: <http://dip.bundestag.de/parfors/parfors.htm>

¹⁰⁴ § 13 c eingef. durch G v. 15.12.2003 (BGBl. I S. 2645)

¹⁰⁵ vgl. Slotty-Harms/ Jansen, UR, 2004, Nr. 5, S. 221

¹⁰⁶ vgl. Huschens, INF, 3/2004, S. 103 - 104

der abgetretenen Forderung enthaltene USt.¹⁰⁷ Bei sog. Kettenabtretungen gelten jedoch bzgl. der Haftungsbegrenzung Sonderregelungen. Zwar haften nachfolgende Abtretungsempfänger nicht mehr für die USt- Schulden des leistenden Unternehmers, dafür gilt die Forderung für den ersten Abtretungsempfänger jedoch – unabhängig von der tatsächlichen Realisation – in vollem Umfang als erlöst (§ 13 c I S. 3 UStG). Kann die Forderung nur teilweise realisiert werden, mindert sich die Haftungsschuld des ersten Abtretungsempfängers somit nicht.¹⁰⁸ Entsprechende Beispiele befinden sich im Anhang VIV.

Entgegen der allgemeinen Bestimmung des § 225 I AO, nach der ein Steuerpflichtiger als Steuerschuldner eine Tilgungsbestimmung treffen darf, ist ein solches Zuordnungsrecht des leistenden Unternehmers und der daraus resultierenden Haftungsausschluss für bestimmte abgetretene Forderungen nach Tz. 16 des BMF- Schreibens v. 24.5.2004 bei Anwendung des § 13 c UStG ausgeschlossen.¹⁰⁹ Lediglich der Abtretungsempfänger kann sich der Haftungsinanspruchnahme entziehen, wenn er als Dritter Zahlungen i.S. von § 48 AO zugunsten des Leistungsempfängers bewirkt. Kurzum erfolgt eine Verlagerung des Steuerausfallrisikos vom Staat auf den Leistungserbringer.¹¹⁰ Nach § 27 VII UStG ist § 13 c UStG auf alle Forderungen anzuwenden, die nach dem 7.11. 2003 (Tag des Gesetzesbeschlusses) abgetreten, verpfändet oder gepfändet worden sind.

Hinsichtlich der verschiedenen Arten des Factoring ergeben sich aus dem BMF- Schr. v. 24.5. 2004 folgende Konsequenzen. Bei der Inkassoession macht das Kreditinstitut die abgetretene Forderung im eigenen Namen geltend, ist aber gem. §§ 675, 667 BGB zur Herausgabe des eingezogenen Betrages an den Zedenten verpflichtet. Sie dient zur Vereinfachung der Forderungseinziehung gem. § 185 BGB. Die Inkassoession kann für die Haftung gem. § 13 c UStG jedoch nicht anders behandelt werden als die Einziehungsermächtigung. Voraussetzung für die Herausnahme des Forderungsverkaufs aus dem Anwendungsbereich des § 13 c UStG ist nach Tz. 20 des Erlasses, dass: der Abtretungsempfänger einen Geldbetrag erhält und darüber frei verfügen kann. D.h. die Haftung der die Forderung einziehenden Institute beschränkt sich nur auf die in der jeweils einbehaltenen Bearbeitungsgebühr enthaltene USt. Ähnliches gilt auch beim Forderungskauf, bei dem sich die Haftung sodann auf die in der Differenz zw. Forderungshöhe und gezahltem Kaufpreis enthaltene USt beschränkt. Folglich sind die vorgenannten

¹⁰⁷ vgl. Siebert, UStB, 2004, Nr. 8, S. 282

¹⁰⁸ vgl. Hahne, BB, 2003, S. 2722 - 2723

¹⁰⁹ vgl. Stellungnahme der BStBK zum Entwurf eines BMF-Schreiben: bzgl. § 13 c u. d UStG, S. 2, URL: www.bstbk.de [Pressemitteilungen/ Stellungnahmen 2004]

¹¹⁰ vgl. BMF-Schreiben v. 24.5.2004 – IV B 7 – S 7279 a, Tz. 16

Institute gegenüber den kreditgewährenden Instituten deutlich im Vorteil, da Sicherungsübereignungen vom Erlass nicht ausgenommen wurden. Kreditinstitute haben somit keinen Anspruch darauf, für die Sicherungsübereignung genauso gestellt zu werden wie bei einem Forderungskauf. Folglich fehlen den Kreditinstituten i.H. der in den Forderungen mit abgetretenen USt werthaltige Sicherheiten. Je nach Ausgestaltung der Verträge werden Kreditinstitute somit bei der Sicherungsabtretung wohl entweder zusätzliche Sicherheiten oder höhere Zinsen (für teilweise unbesicherte Kredite) fordern bzw. entsprechend geringere Kreditsummen gewähren.¹¹¹

Beim Kettenabtretungsmodell soll zwischen Abtretendem und Abtretungsempfänger eine Finanzierungsgesellschaft geschaltet werden, damit der Abtretungsempfänger als Zweiterwerber nicht gem. § 13 c UStG für die USt haftet. Unausgesprochen steht dahinter die Überlegung, die Finanzierungsgesellschaft bei entsprechend großen Haftungsansprüchen der Finanzämter in die Insolvenz gehen zu lassen. Die Einschaltung einer konzerneigenen Finanzierungsgesellschaft des Abtretungsempfängers ist jedoch keine gute Lösung: Die Tätigkeit einer solchen Finanzierungsgesellschaft wäre die eines Finanzunternehmens gem. § 1 III Nr. 2 KWG, so dass z.B. ein übergeordnetes Kreditinstitut gem. § 10a VIII KWG folglich zur Sicherstellung der EK- Ausstattung der Finanzierungsgesellschaft verpflichtet wäre.¹¹² Neben dem abtretenden Unternehmer wird sich auch der Abtretungsempfänger auf vermehrte Kontrollen durch die Finanzverwaltung einstellen müssen, da diese zur Ermittlung der in Haftung zu nehmenden Unternehmer sowie der Haftungsbeträge auf die Informationen seitens der Unternehmen angewiesen sind. Nach dem BMF- Schr. v. 31.3.2004 haben Abtretungsempfänger als auch abtretende Unternehmer, die ihrer Auskunftspflicht gegenüber der Finanzverwaltung nicht nachkommen, mit einer Außenprüfung oder USt- Nachschau zu rechnen.¹¹³ Da hinsichtlich der Inhaftungnahme der Voranmeldungszeitraum relevant ist, nicht jedoch der Jahreszeitraum, wird der Abtretungsempfänger in Haftung genommen, obwohl die ausstehende USt ggf. durch eine geleistete Sondervorauszahlung, zur Erlangung einer Dauerfristverlängerung, gedeckt sein könnte. Hinsichtlich dieser Überlegung sei angemerkt, dass die Sondervorauszahlung gem. § 47 I UStDV zur Erlangung einer Dauerfristverlängerung nach § 48 IV UStDV zunächst mit der USt- Zahllast aus dem letzten Voranmeldungszeitraum verrechnet wird. Verbleibt ein Rest, so erfolgt eine Anrechnung auf eine noch offene Steuerschuld.¹¹⁴

¹¹¹ vgl. Siebert, UStB, 2004, Nr. 8, S. 282

¹¹² vgl. Siebert, UStB, 2004, Nr. 8, S. 283

¹¹³ vgl. BMF- Schreiben v. 24.5.2004 – IV B 7 – S 7279a – 17/04 / IV B 7 – S 7279b – 2/04, Tz 30, 31

¹¹⁴ vgl. Siebert, UStB, 2004, S. 282

Infolge der zumeist ungenügenden Beitreibungsmöglichkeiten des deutschen Fiskus gegenüber ausländischen Unternehmen treten bei § 13 c UStG ähnliche wettbewerbsverzerrenden Auswirkungen ein, wie diese bereits unter § 13 d UStG (Haftung bei Leasing-/ Mietkaufmodellen) ausgeführt worden sind. D.h. während ein inländisches Factoringinstitut zusätzlich zu dem möglichen Ausfallrisiko der Forderung einen Abschlag wegen der Gefahr einer Inanspruchnahme für offene USt- Schulden des Forderungsabtreters vornehmen wird, haben im Ausland ansässige Factoringinstitute einen entsprechenden Wettbewerbsvorteil gegenüber den inländischen Instituten in Höhe dieses Betrages.¹¹⁵ Auch hinsichtlich der Betrugsvermeidungswirkung des § 13 c UStG ergeben sich somit ähnliche Aussagen, wie diese bereits zu § 13 d UStG i.R. der Leasing- Mietkaufmodelle ausgeführt worden sind, weshalb auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden soll. Dies gilt insbes. auch bzgl. der Probleme bei der Ermittlung der entsprechenden Haftungsbeträge, bei denen noch erheblicher Klärungsbedarf besteht (vgl. Sloty-Harms/ Jansen, UR, 2004, S. 223).

2.2.4. Umsatzsteuerausfälle durch Optionen bei Grundstücksveräußerungen

2.2.4.1. Darstellung der Betrugsproblematik

Auch bei umsatzsteuerpflichtigen Grundstücksveräußerungen durch insolvenzbedrohte Unternehmer hat der BRH ein hohes Ausfallrisiko für die USt festgestellt. Im Prinzip handelt es sich hierbei um einen ein wenig abgewandelten Fall des USt- Betruges ähnlich dem bei der Globalzession. Von der Zahlungsunfähigkeit bedrohte Unternehmer entschließen sich häufig auf Druck der Kreditinstitute zur Veräußerung eines betrieblichen Grundstücks, um mit dem erzielten Kaufpreis ihre Kreditbelastung zu verringern.¹¹⁶ Obwohl der Grundstücksverkauf nach § 4 Nr. 9a UStG grundsätzlich umsatzsteuerfrei ist, können Unternehmen nach § 9 I UStG zur umsatzsteuerpflichtigen Veräußerung optieren (vorausgesetzt die Veräußerung erfolgt an ein anderes Unternehmen). Der um 16 Prozentpunkte erhöhte Kaufpreis belastet die VSt- abzugsberechtigten Kaufinteressenten jedoch nicht, denn der Käufer kann die in Rechnung gestellte USt als VSt geltend machen. Den eigentlichen Vorteil aus der Option ziehen hierbei die Kreditinstitute. Sie vereinnahmen – aufgrund vertraglicher Abreden im Notarvertrag – den Bruttokaufpreis unmittelbar und verwenden ihn regelmäßig vollständig zur Aufrechnung ihrer Forderungen gegenüber dem Veräußerer. Da für diesen oft kein Resterlös bleibt, kann er die gegenüber dem Finanzamt geschuldete USt nicht zahlen. Dem Finanzamt bleibt dann meist nur

¹¹⁵ vgl. Stellungnahme des DStV vom 21.11.2003, S. 5, URL: www.dstv.de [Suchergebnis Umsatzsteuer]

¹¹⁶ vgl. Kraeusel, UVR, 2004, Nr. 1, S. 1

noch die Möglichkeit, den USt- Betrag niederzuschlagen. Gegenüber dem vereinnahmenden Kreditinstitut besteht für den Fiskus keine rechtliche Grundlage, seinen Anspruch durchzusetzen.¹¹⁷ Der BRH schätzt die Steuerausfälle in diesem Bereich auf einen jährlichen Gesamtschaden in dreistelliger Millionenhöhe.¹¹⁸

2.2.4.2. Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger bei Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (§ 13 b I S. 1 Nr. 3 UStG)¹¹⁹

Durch das HBeglG 2004 vom 29.12.2003 (BGBl. I S. 3076, BStBl. I 2004, S. 120) sind § 9 III UStG und § 13 b I S. 1 Nr. 3 UStG geändert worden. Die Änderung des § 13 b UStG hat zur Folge, dass bei allen Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen und bei denen nach § 9 UStG auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 a UStG verzichtet worden ist, nicht mehr der Veräußerer, sondern der Erwerber Schuldner der USt ist. Vorausgesetzt es gilt folgendes: Veräußerer ist Unternehmer und optiert nach § 9 I UStG zur Steuerpflicht; der Erwerber ist auch Unternehmer und erwirbt den Gegenstand für seinen unternehmerischen Bereich (da sonst eine Option zur Steuerpflicht beim leistenden Unternehmer nicht möglich ist). Die Erweiterung der Steuerschuldnerschaft ist mit Wirkung ab 1.4.2004 in Kraft getreten und grundsätzlich auf alle Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.3.2004 (mit Übergangsregelung nach dem 30.6.2004) bewirkt werden.¹²⁰ Betroffen von der Neuregelung sind somit auch alle Kaufverträge, bei denen der Besitzübergang nicht bis zum 31.3.2004 (bzw. 30.6.2004) erfolgt ist.¹²¹ Zur Anwendung im Einzelnen wird auf das BMF- Schr. v. 31.3. 2004 (BStBl. I, S. 453) verwiesen.

Sinn und Zweck der Optionsmöglichkeit ist es, dem Grundstücksveräußerer eine entsprechende Korrektur der vorgenommenen VSt- Abzüge aus Investitionen auf das Grundstück zu ersparen. Nach § 15 a UStG sind VSt- Erstattungen, die in den letzten zehn Jahren im Zusammenhang mit dem Grundstück erfolgten, zu korrigieren, wenn sich die Verhältnisse, die im Jahr des VSt- Abzugs maßgebend waren, ändern. Würde das umsatzsteuerpflichtig vermietete Grundstück steuerfrei verkauft, führt dies zu einer Beendigung des Berichtigungszeitraums und somit zur VSt- Korrektur für den gesamten noch nicht abgelaufenen Teil des Berichtigungszeitraums.¹²²

¹¹⁷ vgl. Nieskens, UR, 2004, Nr. 3, S. 123

¹¹⁸ vgl. Bericht d. BRH nach § 99 BHO, S.42-46,BT-Drs 15/1495, URL:<http://dip.bundestag.de/parfors/parfors.htm>

¹¹⁹ § 13 b Abs. 1 Nr. 3 neugef. und Nr. 4 angef. durch G v. 29.12.2003 (BGBl. I S. 3076)

¹²⁰ vgl. FinMin Niedersachsen, Die Wirtschaftsprüfung, 2004, Nr. 19, S. 1105

¹²¹ vgl. Hipler, Stbg, 2004, Nr. 8, S. 366

¹²² vgl. Hipler, Stbg , 2004,Nr. 8, S. 359

Dem kann der Grundstücksverkäufer unter der Voraussetzung des § 9 I UStG durch einen Verzicht auf die Steuerbefreiung des Grundstücksumsatzes nach § 4 Nr. 9a UStG – so genannte Option – jedoch entgehen. Ist der Käufer ebenfalls zum VSt- Abzug berechtigt, entsteht ihm durch die Option kein Nachteil.

Bzgl. der Optionsausübung nach § 9 I S. 1 UStG galt bisher Formfreiheit. Gleichwohl war es in der Praxis üblich, dass der leistende Unternehmer in Abstimmung und im Einvernehmen mit dem Leistungsempfänger in den gem. § 311 b I BGB notariell zu beurkundenden Verträgen die Ausübung der Option erklärte. Nach dem nunmehr neu eingefügten § 9 III S. 2 UStG ist diese Vorgehensweise nach dem 31.3.2004 (mit Ausnahme der Grundstückslieferung im Zwangsversteigerungsverfahren) für entsprechende Grundstücksumsätze zwingend gesetzlich vorgeschrieben.¹²³ Die Regelung dient vor allem zum Schutz des grundstücksempfangenden Unternehmers vor nachträglicher Optionsausübung durch den liefernden Unternehmer, durch die eine nachträgliche Steuerschuld beim Empfänger entstehen würde.¹²⁴ Insbesondere im Hinblick auf einen steuerbaren Grundstücksumsatz, als Voraussetzung für die Option zur Steuerpflicht nach § 9 I UStG, gilt es § 1 Ia UStG zu beachten, nach dem ein steuerbarer Umsatz nicht gegeben ist, wenn sich die Grundstücksübertragung als nicht steuerbare Geschäftsveräußerung erweist. Diese Rechtslage konnte in der Vergangenheit zu einem umsatzsteuerlichen Nachteil führen, wenn irrtümlich USt ausgewiesen wurde. In diesem Fall hat der Erwerber nämlich keinen VSt- Abzug, da nach der strengen Rechtsprechung des BFH beim Leistungsempfänger nur die tatsächlich geschuldete USt als VSt abziehbar ist. Insoweit bringt die Neureglung eine Entschärfung des Risikos, dass der Käufer bei einer nicht erkannten Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Ia UStG die in diesem Fall zu unrecht erhaltene VSt zurückzahlen muss, aber der gegen den Verkäufer bestehende Rückzahlungsanspruch bzgl. der an diesen geleisteten USt ungesichert bleibt.¹²⁵ Die weiteren negativen Auswirkungen einer unerkannten Geschäftsveräußerung für den Grundstücksempfänger bleiben aber, von dieser Aussage unbetroffen, weiterhin bestehen. So wird der Berichtigungszeitraum nach § 15a VIa UStG nicht unterbrochen, sondern vielmehr tritt der Erwerber an die Stelle des Veräußerers, § 1 Ia S. 3 UStG. Verwendet dieser das Grundstück nun für steuerfreie Umsätze, hat er somit auch diejenigen VSt- Erstattungen der letzten zehn Jahre zu berichtigen, die der Verkäufer erhalten hat, von der möglichen Haftung des Käufers für bestimmte Steuern nach § 75 AO einmal abgesehen.

¹²³ vgl. Forster, UStB, 2004, Nr. 4, S. 127

¹²⁴ vgl. Huschens, INF, 7/2004, S. 435

¹²⁵ vgl. Gottwald, UVR, 2004, Nr. 11, S. 369

Probleme, wenn der Abschluss des notariellen Kaufvertrages und der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums zeitlich differieren: Die Steuer entsteht gem. § 13 b I UStG mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats. Erfolgt die Übertragung des Eigentums erst deutlich nach Abschluss des notariellen Kaufvertrages, so ergäbe sich nach wörtlicher Auslegung des § 15 I S. 1 Nr. 4 UStG (Entstehung des VSt- Abzug mit Ausführung der Leistungen) für den Grundstücksempfänger die missliche Notwendigkeit, die „vorzeitig“ entstehende USt vorfinanzieren zu müssen, wenn der notariell beurkundete Kaufvertrag als „Rechnung“ im umsatzsteuerlichen Sinne anzusehen ist. Die Finanzverwaltung scheint diese Schwachstelle in der Gesetzesformulierung erkannt zu haben. Denn durch den Verweis im BMF- Schr. vom 31.3.2004 - IV D 1 - S. 7279 - 107/04 auf das BMF- Schr. v. 5.12.2001 - IV D 1 - S. 7279 - 5/01 - (BStBl. I S. 1013) kann der Leistungsempfänger die von ihm nach § 13 b UStG geschuldete USt als VSt abziehen, wenn er die Lieferung oder sonstige Leistung für sein Unternehmen „bezieht“ und zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den VSt- Abzug nicht ausschließen. Auf eine Ausführung der Leistung, wie in § 15 I S. 1 Nr. 4 UStG gefordert, wird hierbei nicht mehr abgestellt.¹²⁶ In den Fällen, in denen das Entgelt bzw. Teilentgelte vor dem 1.4.2004 (bzw. 1.7. 2004 - mit Blick auf die Übergangsregelung aus Tz. 26 des BMF- Schr. vom 31.3.2004) vereinnahmt, der Umsatz aber erst nach dem 31.3.2004 (30.6.2004) erbracht worden ist, ergeben sich hinsichtlich der im BMF- Schr. v. 31.3.2004 enthaltenen Übergangsregelung die selben Probleme, wie diese bereits unter 2.2.1.2. bei der umgekehrten Steuerschuldnerschaft im Bereich der Bauwirtschaft angedeutet wurden, weshalb an dieser Stelle auf die dort gemachten Ausführungen verwiesen werden soll.

Auswirkungen auf die Grunderwerb- und Umsatzsteuer: Bemessungsgrundlage für die GrESt ist der auf den Erwerb des Grundstücks entfallende Teil der Gegenleistung des Käufers, § 8 I GrEStG. Da künftig der Käufer Schuldner der durch die Option ausgelösten USt ist, besteht kein Grund mehr, den Kaufpreis um den Betrag der USt zu erhöhen. Damit führt die USt- Option im Vgl. zu früher nicht mehr zu einer erhöhten GrESt.¹²⁷ (Beispielrechnung siehe Anhang X). Wie schon im Bereich der Bauwirtschaft wird infolge der Steuerschuldverlagerung auf den Leistungsempfänger die bisherige Möglichkeit eines unvalutierten VSt- Abzugs auch im Bereich der steuerpflichtigen Grundstücksumsätze ausgeschlossen. Bzgl. eingehender Darstellungen der Betrugsvermeidungspotentiale sowie der allg. Liquiditätsvor- und Nachteile, sei wie schon im Bereich der Bauwirtschaft auf die entsprechenden Ausführungen zum Reverse Charge Modell verwiesen (vgl. Abschnitt 3.3.1. u. 3.3.2.). Hinsichtlich der aus der umgekehrten Steuer-

¹²⁶ vgl. Thoma/ Rattinger, UStB, 2004, Nr.4, S. 128

¹²⁷ vgl. Küffner/ Zugmaier, DStR, 2004, Nr. 17, S. 713

schuldnerschaft neu resultierenden Betrugsmöglichkeiten gilt es jedoch gerade im Bereich der Grundstücksumsätze folgendes zu berücksichtigen: Die Verpflichtung, einen notariell beurkundeten Kaufvertrag abzuschließen (in dem die Identität der jeweiligen Vertragsparteien abgeglichen wird), sowie die Meldung der entsprechenden Grundstücksumsätze durch die jeweiligen Kataster- bzw. Grundbuchämter an die Finanzbehörden macht einen unberechtigten Nettoerwerb durch eine die Unternehmereigenschaft fingierende Privatperson als auch den unversteuerten (in der Betriebsbuchhaltung unterschlagenen) Nettoerwerb durch den hierzu berechtigten Unternehmer nahezu unmöglich.

2.3. Zwischenfazit zu den gesetzgeberischen Maßnahmen der letzten Zeit

Die Achillesferse des geltenden Netto- Allphasen- Umsatzsteuersystems stellt der unvalutierte VSt- Abzug dar. Während der leistende Unternehmer regelmäßig die auf den Umsatz entfallende USt gegenüber dem Finanzamt schuldet, kann der empfangende Unternehmer, soweit er die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt, die ihm gesondert in Rechnung gestellte Steuer grundsätzlich als VSt geltend machen, und zwar unabhängig davon, ob der Verkäufer die in der Rechnung ausgewiesene USt überhaupt an den Fiskus abgeführt hat oder nicht.¹²⁸ Systembedingt besteht für den Fiskus somit innerhalb der Unternehmerkette immer die Gefahr, dass er einen VSt- Abzug gewährt, obwohl auf der Vorstufe überhaupt keine entsprechende USt eingenommen wurde.¹²⁹ Dies gilt sowohl für den Fall, in dem der Fiskus vom Leistenden keine USt einnimmt, als auch in den Fällen, in denen der Leistungserbringer infolge der Uneinbringlichkeit der Forderung seine USt- Schuld rückgängig macht. Diese Systematik machen sich insbes. die Betrüger zueigen, um ungerechtfertigte Steuervorteile zu erlangen. So verbilligen z.B. die Initiatoren des Karussellbetrugs ihre Ware, indem der die Ware vom Missing Trader empfangende Unternehmer die VSt geltend macht, obwohl der Missing Trader die entsprechende USt nicht abführt. Ein wenig anders stellt sich die Sache bei den Kettenmodellen innerhalb der Bauwirtschaft als auch bei den Leasing- und Mietlaufmodellen dar. Hier dienen die betrügerisch agierenden Unternehmen nicht zur Verbilligung der Ware an sich, wie dies im Karussell zumindest der Fall ist, sondern i.d.R. zur direkten Bereicherung der jeweiligen Initiatoren des Betrugs. Während der unvalutierte VSt- Abzug i.R. der USt- Karusselle, des Kettenbetruges im Baugewerbe sowie in den Fällen der Mietkauf-/Leasingmodelle als ein Teil des vorgefassten bandenmäßig vollzogenen Betrugsplanes bewusst herbeigeführt wird, trifft dies in den Fällen

¹²⁸ vgl. Kottke, UVR, 1999, S. 174

¹²⁹ vgl. Mittler, UR, 2001, Nr.9, S. 386

der Globalzession wie auch der Grundstücksoption nicht zu. Im Gegensatz zu den vorgenannten Betrugsfällen dehnen hierbei vielmehr die Kreditgeber (durch entsprechende Vertragsgestaltungen) im Fall der (drohenden) Insolvenz des Kreditnehmers ihr Kreditsicherungsvolumen auf Kosten der Allgemeinheit um derzeit 7 % bzw. 16 % aus.¹³⁰ Da der zahlungsunfähige leistende Unternehmer die entsprechende USt i.d.R. (infolge vollumfänglicher Verrechnung der Forderungs-/ Grundstückserlöse mit den Forderungen des Kreditgebers) nicht begleichen kann, kommt es sodann bei den unbeteiligten, den VSt- Abzug geltend machenden unternehmerischen Grundstücksempfängern bzw. Forderungsschuldnern zu einem unvalutierten VSt- Abzug. Handelt es sich bei den unbeteiligten Dritten hingegen um eine Privatperson bzw. einen nicht zum VSt- Abzug berechtigten Unternehmer, fällt der Fiskus „lediglich“ mit der gesamten USt der Lieferkette aus. Anstelle das Problem an seiner systembedingten Wurzel zu bekämpfen, begnügt sich der Gesetzgeber mit einer Vielzahl spezieller einzelgesetzlicher Änderungen, die mit Ausnahme der Steuerschuldverlagerung bei Grundstücksumsätzen und bestimmten Bauleistungen (§ 13 b UStG), die zusätzlichen Steuerausfälle infolge eines unvalutierten VSt- Abzugs an sich nicht verhindern können. Anstelle die Möglichkeit des unvalutierten VSt- Abzugs einzuschränken, werden neben den neuen Ordnungswidrigkeits- und Straftatbeständen mit den erweiterten Haftungspflichten steuerliche Ausfallrisiken vom Staat auf die Unternehmen verlagert. Die Wirksamkeit der Maßnahmen scheint jedoch vor allem vor dem Hintergrund unzureichender Strafverfolgungs- und Beitreibungsmöglichkeiten bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nur begrenzt.

Die Bundesregierung sieht in ihrem Vorhaben der USt- Betrugsbekämpfung einen Beitrag zu mehr Steuergerechtigkeit, Aufkommenssicherung und Wettbewerbsgewährleistung. Diesem Ziel werden die getroffenen Maßnahmen nicht gerecht. Sie führen vielmehr zu Eingriffen in den Wettbewerb, zur zunehmenden Verkomplizierung des USt- Rechts, dem Aufbau neuer bürokratischer Hemmnisse, erhöhtem Verwaltungsaufwand sowie höheren Haftungs- und Liquiditätsrisiken bei den Unternehmen.¹³¹ Vor allem infolge des übereilten Gesetzesaktionismus ist es nicht verwunderlich, dass die neuen Regelungen an einer Reihe nicht gelöster Problemfragen leiden, die den Erfolg der angedachten Maßnahmen stark in Zweifel ziehen.¹³² Wie sich hingegen das Reverse Charge Modell (als altern. Lösungsansatz) bzgl. Betrugsvermeidung als auch Liquiditäts- und Verwaltungsaufwand der Unternehmen auswirkt, soll nun im folgenden Abschnitt untersucht werden.

¹³⁰ vgl. Bericht d. BRH nach § 99 BHO, S.41, BT-Drs 15/1495, URL:<http://dip.bundestag.de/parfors/parfors.htm>

¹³¹ vgl. Ammann, UR, 2001, Nr. 10, S. 430

¹³² vgl. Nieskens, UR, 2002, Nr. 12, S. 582

3. Das Reverse Charge Modelle – Systemwechsel als weitergehende Überlegung zur Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung

3.1. Grobstruktur des Reverse Charge Verfahrens

Die Möglichkeit des unvaluierten VSt- Abzuges soll beim Reverse Charge Modell durch eine Verlagerung der Umsatzsteuerschuld auf den leistungsempfangenden Unternehmer verhindert werden. Derartige Regelungen sind dem dt. UStG schon heute nicht fremd. So finden sich z.B. in § 13 b UStG verschiedene Sonderregelungen. Ein weiterer Bereich, in dem die Umkehr der Steuerschuldnerschaft bereits grundsätzlich realisiert ist, ist der zwischenunternehmerische Geschäftsverkehr im Bereich des Außenhandels (bei Drittlandsein- und -ausfuhr „unversteuerte und unverzollte“ Warenbewegungen vorausgesetzt¹³³). Es ist somit auch nicht verwunderlich, dass gerade das USt- System des EG-Binnenmarktes die Grundlage für erste Überlegungen zum Reverse Charge Modell bildete. So stellte Ammann bereits 1994 in einem Aufsatz die Frage, ob es zur Vermeidung des USt- Betruges in Form des unvalutierten VSt- Abzugs nicht sinnvoll sei, die Besteuerungssystematik, wie sie bei innergemeinschaftlichen Umsätzen erfolgt, auch innerhalb der nationalen Grenzen anzuwenden.¹³⁴

Die nachfolgenden Ausführungen zur grundlegenden Funktionsweise des Reverse- Charge- Modells basieren auf einem Diskussionspapier des BMF „Systembedingte Änderungen bei der Umsatzbesteuerung; Reverse Charge Modell“ vom 9.6.2004 (IV B 2 - S 7050 - 80/04). Inhaltlich handelt es sich hierbei um eine von einer Bund- Länder- Arbeitsgruppe erarbeitete Beschreibung des Reverse Charge Modells, die sich aus einem entsprechenden Diskussionspapier zur Vorlage bei der Europäischen Kommission und dem fiktiven Rechtsrahmen eines solchen Modells (wie er i.R. eines seit Sommer 2004 laufenden Planspiels zur Anwendung kommt) zusammensetzt.¹³⁵

3.2. Grundzüge des fiktiven Rechtsrahmens zum Reverse Charge Modell.

3.2.1. Grundlegender Verfahrensablauf

Die Steuerschuld bei Leistungen an einen steuerpflichtigen Abnehmer für dessen Unternehmen wird grundsätzlich auf den Leistungsempfänger verlagert. D.h. bei Lieferungen und sonstigen

¹³³ vgl. Lippross, Umsatzsteuer 2004, S. 151

¹³⁴ vgl. Ammann, UR, 1994, S. 111

¹³⁵ vgl. Diskussionspapier des BMF v. 9.06.2004 (IV B 2 - S 7050 - 80/04), S. 8

Leistungen zwischen Unternehmern schuldet im Regelfall nicht mehr der leistende, sondern der empfangende Unternehmer die USt. Um das angestrebte Ziel, die Verhinderung unvalutierter VSt- Abzüge, zu erreichen, muss die Steuer zeitgleich mit dem VSt- Abzug entstehen. Dies hat zur Folge, dass der Leistungsempfänger seinen VSt- Abzug mit der von ihm für den Eingangsumsatz geschuldeten Steuer zeitgleich zu verrechnen hat, insoweit keine Zahlung zwischen ihm und dem Finanzamt erfolgt. Unklar bleibt in dem Entwurf jedoch, ob der empfangende Unternehmer die VSt bereits ohne Erhalt der Rechnung in dem Voranmeldungszeitraum geltend machen kann, indem er verpflichtet ist die USt zu erklären.¹³⁶ Davon könnte aber nur ausgegangen werden, wenn § 15 I S. 1 Nr.1 S. 2 UStG, wonach der VSt- Abzug grundsätzlich nur bei Vorliegen einer nach §§ 14 bzw. 14 a UStG ausgestellten Rechnung zulässig ist, bei den Fällen der Steuerschuldverlagerung keine Anwendung findet.¹³⁷ Ein entsprechender Hinweis ist dem Entwurf jedoch nicht zu entnehmen. Um zu unterscheiden bei welchen Abnehmern es nun zur Steuerschuldverlagerung kommt und bei welchen nicht, soll von der Finanzverwaltung eine Ident.- Nr. vergeben werden. Abnehmer, die eine solche Nummer erhalten haben, müssen beim Leistungsbezug für ihr Unternehmen gegenüber dem Leistungserbringer mit Angabe der Nummer signalisieren, dass für diesen Umsatz die Steuerschuld auf sie übergehen soll, um einer endgültigen Belastung mit USt zu entgehen. Da für entsprechende Bruttobezüge der VSt- Abzug als ausgeschlossen gilt, sowie eine Vorschrift zur nachträglichen Korrektur nicht vorgesehen ist.¹³⁸ Hat der empfangende Unternehmer Leistungen zunächst unter Verwendung seiner Ident.- Nr. zum Nettobetrag für sein Unternehmen bezogen und die daraus resultierende Steuerschuld als VSt geltend gemacht, kommt es bei einer späteren Entnahme aus dem Unternehmen oder einer Privatverwendung wie bisher zu einer Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe. Der leistende Unternehmer sollte auf den Übergang der Steuerschuld des Umsatzes vertrauen können, wenn er bei dessen Abwicklung die erforderliche Sorgfalt angewendet hat. Hierzu hat der Leistende durch Online-Prüfung der Gültigkeit der Ident.- Nr. sowie des Namens und der Anschrift des Ident.- Nr.- Inhabers bei einer hierfür zuständigen zentralen Stelle (geplant ist hierfür aufgrund der Parallelen zum innergem. Kontrollsystem das BfF) sicherzustellen, dass die die Ident.- Nr. beanspruchende Person auch tatsächlich mit der hierzu berechtigten Person identisch ist.¹³⁹ Rechnet der Leistungserbringer unter Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld netto ab, wird er aber der Sorgfaltspflicht bei der Identifizierung des Leistungsempfängers nicht gerecht, haftet er nachrangig für die vom Leis-

¹³⁶ vgl. Diskussionspapier des BMF v. 9.06.2004 (IV B 2 - S 7050 - 80/04), Anlage 2 S. 3

¹³⁷ vgl. IDW, Die Wirtschaftsprüfung, 2004, Nr. 15, S. 824

¹³⁸ vgl. Diskussionspapier des BMF v. 9.06.2004 (IV B 2 - S 7050 - 80/04), Anlage 2 S. 1

¹³⁹ vgl. Diskussionspapier des BMF v. 9.06.2004 (IV B 2 - S 7050 - 80/04), Anlage 2 S. 4

tungsempfänger nicht abgeführte Steuer. Zur näheren Ausgestaltung des Vertrauensschutzes besteht im fiktiven Rechtsrahmen jedoch noch Klärungsbedarf. Dies gilt insbes. im Hinblick auf die Frage, wie genau der leistende Unternehmer seiner Sorgfaltspflicht entsprechend gerecht werden kann. Positiv sei angemerkt, dass für den leistenden Unternehmer (nach dem vorliegenden Entwurf) jegliche Haftung für eine Leistung an einen zum Nettoerwerb berechtigten Leistungsempfänger entfällt. D.h. verwendet der Leistungsempfänger seine Ident.-Nr. unrechtmäßig (z.B. für unternehmensfremde Zwecke), so hat dies für den Leistenden in Bezug auf eine Haftung für die USt keinerlei Konsequenzen.¹⁴⁰

Bei Leistungen unterhalb einer im Modell vorgesehen sowie an private Endverbraucher, Einrichtungen des öffentlichen Rechts für ihren Hoheitsbereich, Unternehmer für ihren nichtunternehmerischen Bereich sowie nicht in das Reverse Charge Modell einbezogene Unternehmer bleibt es bei der Abwicklung nach dem geltenden Recht.¹⁴¹ Zum Ablauf eines Umsatzes in den vorgenannten Fällen siehe die entsprechenden Darstellungen im Anhang XI.

3.2.2. Betroffener Unternehmerkreis

Grundsätzlich sind alle VSt- abzugsberechtigten Unternehmen in das Reverse Charge Modell mit einzubeziehen. Häufig erbringen Unternehmer neben umsatzsteuerpflichtigen aber auch steuerfreie Umsätze, für die der VSt- Abzug ausgeschlossen ist (z.B. steuerfreie Kreditgewährung und steuerpflichtige Wertpapierverwaltung durch Banken). Diese Unternehmergruppe soll aber grundsätzlich nicht vom Reverse Charge Modelle ausgenommen werden, sondern auch für Eingangsleistungen, die sich auf solche Ausgangsumsätze beziehen, für die sie nicht zum vollen VSt- Abzug berechtigt sind, die USt schulden. Eine VSt- Verrechnung ist dann allerdings insoweit nicht möglich. Bestimmte Unternehmer erbringen aber ausschließlich bzw. fast ausschließlich Ausgangsumsätze, die den VSt- Abzug ausschließen. Dies ist häufig z.B. bei Ärzten, reinen Vermietern von Wohnungen, nichtoptierenden Kleinunternehmern sowie juristischen Personen des öffentlichen Rechts im nichtunternehmerischen Bereich der Fall. D.h. werden diese Unternehmer mit in die Neuregelung einbezogen, haben sie nahezu für alle ihre Eingangsumsätze die USt an das Finanzamt zu erstatten, da kein (bzw. fast kein) Vorsteuerabzug besteht. Da diese Unternehmer bisher häufig nicht für USt- Zwecke registriert sind, würde ihre Einbeziehung in das Reverse Charge Modell neue Steuererklärungspflichten und somit zusätzlichen Arbeitsauf-

¹⁴⁰ vgl. IDW, Die Wirtschaftsprüfung, 2004, Nr. 15, S. 823

¹⁴¹ vgl. Diskussionspapier des BMF v. 9.06.2004 (IV B 2 - S 7050 - 80/04), Anlage 1, Anfang Abschnitt 4

wand für Steuerverwaltung als auch die betroffenen Unternehmer zur Folge haben. Es ist daher angedacht, diese Gruppe von Unternehmern von der Einbeziehung ins Reverse Charge Modell auszuschließen. Im Interesse der Praktikabilität soll hierzu eine vorjahresbezogene Prozentgrenze festgelegt werden. D.h. beträgt die Summe der den Vorsteuerabzug nach § 15 II UStG ausschließende Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr mehr als 90 % der Summe aller ausgeführten Umsätze, ist der Unternehmer von der Anwendung des Reverse Charge Modell auszuschließen.¹⁴² Weiterhin von der Anwendung des Reverse Charge Modells ausgeschlossen sind die Steuerpflichtigen, bei denen schon derzeit Abweichungen bei der Steuererhebung bestehen. Dies sind neben den Pauschalversteuerern i.S. der §§ 23, 23a sowie § 24 UStG die Unternehmer, die mit ihren Umsätzen der Differenzbesteuerung (§ 25 a UStG) unterliegen können. Bei der Differenzbesteuerung kann der Leistungsempfänger schon von daher nicht Steuerschuldner sein, da er keine Möglichkeit besitzt, die Bemessungsgrundlage zu ermitteln, wenn vermieden werden soll, dass der Wiederverkäufer seine Marge offen legen muss.¹⁴³

Die geltenden materiellen Regelungen zur USt bleiben im Reverse Charge Modell weitgehend unberührt. Insbes. ergeben sich keine Änderungen des Ortes der Lieferung oder sonstigen Leistung, der Steuerbefreiung, der Steuersätze und der Besteuerungsgrundlage. Das neue System gilt grundsätzlich (unter Berücksichtigung der o.g. Ausnahmen) nur bei im Inland steuerpflichtigen Umsätzen zw. zwei VSt- abzugsberechtigten Unternehmern. Es gilt auch bei im Inland steuerpflichtigen Umsätzen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet oder Drittland ansässigen Unternehmers. Auf innergem. Lieferungen könnte es zwar ebenfalls angewandt werden, dies ist jedoch nicht erforderlich, da schon derzeit das gewünschte wirtschaftliche Ergebnis erreicht ist.¹⁴⁴ Gleiches gilt prinzipiell („unversteuerte und unverzollte“ Warenbewegungen vorausgesetzt) auch für die Ein- und Ausfuhren aus dem Binnenmarkt i.R. des intern. Handels.¹⁴⁵ Durch Einführung des Reverse Charge Modells kommt es somit vielmehr zu einer grundsätzlichen Gleichbehandlung von inländischen- und grenzüberschreitenden Leistungen im zwischenunternehmerischen Bereich.

¹⁴² vgl. Diskussionspapier des BMF v. 9.06.2004 (IV B 2 - S 7050 - 80/04), Anlage 2 S. 7

¹⁴³ vgl. Diskussionspapier des BMF v. 9.06.2004 (IV B 2 - S 7050 - 80/04), Anlage 2 S. 6 - 7

¹⁴⁴ vgl. Diskussionspapier des BMF v. 9.06.2004 (IV B 2 - S 7050 - 80/04), Anlage 1 Mitte Abschnitt 5

¹⁴⁵ vgl. Lippross, Umsatzsteuer (2004), S. 151 bzw. Ammann, UR, 2001, Nr. 10, S. 429

3.2.3. Bagatellregelung

Die Kassenabwicklung beim Verkauf über die Ladentheke, also insbesondere im Einzelhandel, darf durch etwaige Abfrage- und Meldepflichten nicht behindert werden. Insofern soll eine Ausnahmeregelung in Form einer Bagatellgrenze (z.B. 1000 €) geschaffen werden. D.h. für Geschäfte unterhalb dieser besteht die gültige Rechtslage weiter. Eine Steuerschuldverlagerung findet insoweit nicht statt.¹⁴⁶ Die Vorteile der Bagatellregelung liegen auf der Hand. Zum einen wird der Handel mit alltäglichen Waren von der Anwendung der Regelung befreit, wodurch dem potentiellen Missbrauch der Ident.- Nr. zur Realisierung eines un versteuerten privaten Endverbrauchs weitestgehend der Boden entzogen wird, weil praktisch alle Geschäfte des täglichen Bedarfs weiter mit USt abgewickelt werden. Zum anderen bieten die Umsätze unterhalb der Grenze betragsmäßig keinen großen Anreiz zum USt- Betrug. VSt- Betrugereien, die unterhalb der Grenze wie heute denkbar sind, lohnen in einem Umfang von ein paar hundert Euro wegen des Aufwandes für den professionellen Betrüger nicht. Da Umsätze von über 1000 € durchaus auch bei Discounter (z.B. Aldi- PC) oder bei Heimwerker-/ Baumärkten üblich sind, in denen auch Unternehmer für ihre Unternehmen einkaufen, müsste die Bagatellgrenze so hoch bemessen werden, dass die Steuerschuldumkehr bei gewöhnlichen Einzelhandelsumsätzen nie zur Anwendung kommt.¹⁴⁷ So erachten viele der Spitzenverbände der dt. Wirtschaft eine Grenze von mindestens 5000 € als zwingend. Damit würde aber der Bereich, indem nach dem „alten“ von der Verwaltung ja gerade als missbräuchlich erachteten System abgerechnet werden könnte, vergrößert. Es stellt sich also die Frage und sollte daher geklärt werden, ob im Bereich von Rechnungen unter 5000 € ein nennenswerter Umsatzsteuerbetrug stattfindet.¹⁴⁸ Wie bereits angedeutet wurde, stellt sich vor allem die Frage nach der Festlegung einer angemessenen Höhe der Bagatellgrenze weitaus problematischer dar, als bisher angenommen wurde. So ist zum einen im Hinblick auf die Anreize zur vorsätzlichen Begehung von USt- Betrugereien, welche primär auf die Realisierung eines unvalutierten VSt- Abzugs abzielen, eine entsprechend niedrige Grenze festzusetzen. Zum anderen ist jedoch zu beachten, dass gerade eine zu niedrige Bagatellgrenze die Anreize zur Realisierung eines un versteuerten privaten Endverbrauchs stark ansteigen lässt. Gleiches gilt auch für den aus dem Reverse Charge Modell resultierenden Verwaltungsaufwand bei den Unternehmen als auch bei der Finanzverwaltung. Um die Betrugsanreize auf ein Minimum reduzieren zu können, gilt es

¹⁴⁶ vgl. Diskussionspapier des BMF v. 9.06.2004 (IV B 2 - S 7050 - 80/04), Anlage 2 S. 1

¹⁴⁷ vgl. Stellungnahme des DStV zum fiktiven Rechstrahmen v. 29.07.2004, S. 2 – 3, URL: www.dstv.de [Suchergebnis Umsatzsteuer]

¹⁴⁸ vgl. Stellungnahme des BDI vom 4.8.2004, S. 6, URL: <http://www.bundestag.de/parlament/gremien15/a07/protokolle/Anhoerungsprotokolle9/Stellungnahmen/index.html>

somit bei der Wahl der Grenze vordergründig beide vorgenannten gegenläufigen Effekte zu berücksichtigen und gegeneinander abzuwiegen. Auch besteht in Bezug auf die Bagatellregelung noch Klärungsbedarf, ob auf den einzelnen Umsatz oder aber den Rechnungsbetrag abgestellt werden soll. Da bei einem Abstellen auf den Rechnungsbetrag die Grenze einfach durch Ausstellen mehrerer Rechnungen umgangen werden könnte, wird wohl auf den einzelnen Umsatz abzustellen sein. Neben dieser Grundsatzentscheidung sind aber auch weitere Detaillösungen erforderlich, für die im geltenden Recht noch keine Vorbilder ersichtlich sind. So z.B. wie die Betragsgrenzen bei Teilleistungen oder in den Fällen zu bestimmen sind, in denen keine einzelnen Rechnungen ausgestellt werden (beispielsweise bei laufenden Mietzahlungen). Auch diese Entscheidungen haben, neben der absoluten Höhe der Grenze, Auswirkungen auf den Anwendungsbereich des Reverse Charge Modells.

3.2.4. Kontrolle durch die Finanzverwaltung und erweiterte Aufzeichnungspflichten

Als besonders problematisch stellt sich im Reverse Charge Modell, ähnlich wie im europäischen Binnenmarkt, die missbräuchliche Verwendung der Ident.-Nr. dar.¹⁴⁹ Während der Unternehmer nach dem geltenden innerstaatlichen USt- System an Unternehmer wie an Privatkunden in gleicher Weise leisten kann, muss er im Reverse Charge Modell oberhalb der Bagatellgrenze generell danach differenzieren, ob der Leistungsempfänger zum Nettoerwerb berechtigt ist oder nicht. Ein entsprechendes Kontrollsystem muss somit zum einem dem leistenden Unternehmer dazu verpflichten und ihm auch die Möglichkeit geben, sich über den Status seiner Kunden zu vergewissern, um zu vermeiden, dass sich eine Privatperson als Unternehmer mit Ident.- Nr. ausgibt, um widerrechtlich einen un versteuerten Endverbrauch zu realisieren (sog. Ameisenkriminalität)¹⁵⁰. Kommt er dieser Verpflichtung nicht nach, drohen ihm ggf. hohe Steuernachforderungen. Zum anderen muss es dem Staat ermöglichen, zu kontrollieren, ob die unter Übergang der Steuerschuldnerschaft netto eingekaufte Ware beim Leistungsempfänger auch entsprechend versteuert wurde. Zwar steht dem erwerbenden Unternehmer bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen ein gleich hoher VSt- Abzug zu (so dass die Ware im Ergebnis netto erworben werden kann), die Versteuerung ist aber insbes. von daher wichtig, dass der Eingangsumsatz beim leistenden Unternehmer registriert ist. Denn nur so kann i.R. einer Außenprüfung überprüft werden, ob es sich nicht vielleicht um einen als Betriebsausgabe getarnten un versteuerten privaten Endverbrauch handelt, bzw. verhindert werden, dass die Ware von Plausibilitäts-

¹⁴⁹ vgl. Stellungnahme des DStV zu Vorschlägen zur Änderung der USt, v. 02.05.2002, S. 7, URL: www.dstv.de [Suchergebnis: Umsatzsteuer]

¹⁵⁰ vgl. Ammann, UR, 2003, Nr. 7, S. 334

kontrollen unbemerkt und unversteuert (z.B. in Form von „Ohne Rechnungsgeschäften“) an den Endverbraucher weiterveräußert worden ist. Erst die effektive Kontrolle der tatsächlichen Besteuerung des Netto-Erwerbs beim empfangenden Unternehmer zwingt diesen somit, sofern er die Besteuerung des Ausgangsumsatzes umgehen will, ähnlich der heutigen Situation die Ware (ohne Anwendung der Ident.- Nr.) mit USt brutto einzukaufen. Dem Fiskus verbleibt bei dieser Betrugsvariante somit wenigstens die USt aus den Vorstufen.¹⁵¹ Andererseits kann für den unversteuerten Nettoerwerb beim empfangenden Unternehmer auch ein Scheingeschäft ursächlich sein, welches zum einen vom leistenden Unternehmer vorgetäuscht worden sein kann, um die Ware netto zzgl. Gewinnaufschlag an einen Endverbraucher weiterzuveräußern. Zum anderen kann es aber auch aus der betrügerischen Vortäuschung der Unternehmereigenschaft durch einen Endverbraucher resultieren. Folglich haben bei entsprechend festgestellten Abweichungen Prüfungen beim Leistenden als auch beim empfangenden Unternehmer zu erfolgen. Mit einer entsprechenden Entlastung der Prüfdienste der Finanzverwaltung wird daher auch im Reverse Charge Verfahren nicht zu rechnen sein.

Die Kontrolle der unter einer Ident.- Nr. ausgeführten Umsätze durch die Finanzverwaltung wird dadurch ermöglicht, dass der leistende Unternehmer jeden einzelnen Reverse Charge Umsatz – gesondert oder in gebündelter Form – täglich an die Finanzverwaltung melden muss. In der Meldung sind folgende Angaben zu machen: Steuernummer des leistenden Unternehmers, Ident.-Nr. des Leistungsempfängers; laufende Rechnungsnummer; Rechnungsdatum sowie Bemessungsgrundlage des Umsatzes.¹⁵² Die Meldungen müssen bei einer zentralen Stelle (geplant ist hierfür das BfF) zusammen laufen und sollten angesichts der Vielzahl von Umsätzen grundsätzlich in elektronischer Form erfolgen. Da die vom leistenden Unternehmer elektronisch gemeldeten Daten einen Abgleich mit den gemeldeten Reverse Charge Eingangsumsätzen des empfangenden Unternehmers in dessen USt- VA bzw. -Erklärung ermöglichen sollen, müssen die zu meldenden Daten inhaltlich und zeitlich übereinstimmen. Als Zuordnungszeitpunkt für die zu meldenden Umsätze wird auf den Zeitpunkt der Rechnungsausstellung bzw. den auf die Leistungserbringung folgenden Monat zurückgegriffen (Sollprinzip).¹⁵³ Die Finanzverwaltung soll damit in die Lage versetzt werden, überprüfen zu können, ob korrespondierend zu der Umsatzmeldung des leistenden Unternehmers auch der empfangende Unternehmer die im Voranmeldungszeitraum getätigten Reverse Charge Eingangsumsätze zutreffend und voll-

¹⁵¹ vgl. Reiß, UR, 2002, Nr. 12, S. 575 - 576

¹⁵² vgl. Diskussionspapier des BMF v. 9.06.2004 (IV B 2 - S 7050 - 80/04), Anlage 2 S. 4

¹⁵³ vgl. Diskussionspapier des BMF v. 9.06.2004 (IV B 2 - S 7050 - 80/04), Anlage 2 S. 1

ständig angemeldet hat.¹⁵⁴ Eventuelle Datenabweichungen können dann Anlass zur Prüfung geben. Neben dem empfangenden hat auch der leistende Unternehmer (zusätzlich zur elektronischen Umsatzmeldung) die im Voranmeldungszeitraum ausgeführten Reverse Charge Umsätze summenmäßig in seiner USt- VA bzw. -Erklärung anzugeben. Die Aufzeichnungen des leistenden als auch des empfangenden Unternehmers über mittels Ident.- Nr. getätigte Umsätze sind getrennt von den übrigen Aufzeichnungen zu führen. Aus ihnen müssen jeweils Name, Anschrift und Ident.- Nr. des empfangenden Unternehmers hervorgehen. Das Protokoll des Bestätigungsverfahrens sowie ggf. weitere Dokumente hinsichtlich des Identitätsabgleichs sind vom leistenden Unternehmer zehn Jahre aufzubewahren.¹⁵⁵

3.3. Wirkung des Reverse Charge Modells

3.3.1. Im Hinblick auf Betrugsvermeidungspotentiale

Während bereits zu Eingang dieses Kapitels der unvalutierte Vorsteuerabzug als betrugsbegünstigte Schwachstelle des geltenden USt- Systems identifiziert wurde, versucht das Reverse Charge Modell diese Schwachstelle dadurch zu umgehen, dass Steuerschuld als auch VSt- Abzugsrecht beim empfangenden Unternehmer anfallen. Durch den zeitkongruent entstehenden VSt- Erstattungsanspruch bleibt die Leistung innerhalb der Unternehmerkette somit de facto steuerfrei. Folglich kann der unvalutierte VSt- Abzug bei im Inland steuerpflichtigen Geschäften zwischen VSt- abzugsberechtigten Unternehmern oberhalb der Bagatellgrenze grundsätzlich verhindert werden. Unterhalb dieser Grenze bleibt die Möglichkeit zur Realisierung eines unvalutierten VSt- Abzugs jedoch weiterhin uneingeschränkt bestehen, weshalb bei der Wahl der Bagatellgrenze darauf zu achten ist, dass vorsätzlich begangene Betrugssystematiken (die primär auf die Realisierung eines unvalutierten VSt- Abzugs abzielen) unterhalb dieser Grenze aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten als nicht mehr sinnvoll erscheinen. Hier hinter steht die einfache Überlegung, dass VSt- Betrügereien, in einem Umfang von nur ein paar hundert Euro wegen des Aufwands für die Betrüger nicht lohnen. Resultiert für Unternehmer trotz Bagatellgrenze ein ungewöhnlich hoher VSt- Betrag, kann dies seitens der Finanzverwaltung eine eingehendere Prüfung des Sachverhaltes nach sich ziehen.¹⁵⁶ Vor allem auch in diesem Bereich werden daher verstärkt Kontrollen notwendig sein, um zu verhindern, dass die Betrüger die Regelungen des Reverse Charge Modells einfach dadurch umgehen, in dem sie

¹⁵⁴ vgl. Ammann, UR, 2003, Nr. 7, S. 338

¹⁵⁵ vgl. Diskussionspapier des BMF v. 9.06.2004 (IV B 2 - S 7050 - 80/04), Anlage 2 S. 3 - 5

¹⁵⁶ vgl. Beitrag von Gunter Amman zum USt- Forum v. 11.9.2003, S. 8

ihre Umsätze mengen- und betragsmäßig an die Bagatellgrenze anpassen. Neben der Verhinderung des unvalutierten VSt- Abzugs aus Geschäften oberhalb der Bagatellgrenze ergeben sich aus dem Reverse Charge Modell jedoch selbst auch neue Betrugsmöglichkeiten. So wird insbes. bei privaten Endverbrauchern das Verlangen groß sein, einen un versteuerten Verbrauch zu realisieren.¹⁵⁷ Gleiches dürfte aber auch für Unternehmer zutreffen, Material für Schwarzarbeiten netto einzukaufen, sodann aber der Besteuerung zu entziehen, so dass der erzielte Ertrag infolge von Plausibilitätskontrollen nicht auffällt. Um entsprechende Betrugsfälle zu vermeiden, sind die im Modell genannten Kontrollmaßnahmen daher unverzichtbar. Der Erfolg des Reverse Charge Modells im Hinblick auf eine effektive Betrugsbekämpfung hängt entscheidend davon ab, inwieweit es der Finanzverwaltung gelingt, ein funktionsfähiges Kontrollsystem zu implementieren. Dies gilt nicht nur für Umsätze innerhalb des Reverse Charge Modells, sondern auch für Umsätze die außerhalb dessen Anwendungsbereiches liegen, um somit zu verhindern, dass die Betrüger das Modell durch entsprechende Umsatzverlagerungen auf diese Bereiche umgehen könnten. D.h. für Umsätze ober- wie unterhalb der Bagatellgrenze sind entsprechende Kontrollen unverzichtbar. Im Gegensatz zum derzeitigen Besteuerungsverfahren müssen (insbes. vor dem Hintergrund der Kurzlebigkeit entsprechender Betrugsfälle) Datenabgleich und Kontrollen zeitnah und im erheblichen Umfang erfolgen, um das Entdeckungsrisiko von USt- Betrügereien (zur präventiven Abschreckung) zu erhöhen. Sollte das Kontrollsystem versagen, drohen ggf. noch weitaus größere USt- Ausfälle als bisher.

Insbesondere dem durch Mitglieder der EU- Kommission vorgebrachten Kritikpunkt, durch den Übergang auf das Reverse Charge Modell gehe die fraktionierte Erhebung der Steuer im zwischenunternehmerischen Bereich verloren, kann an dieser Stelle nicht gefolgt werden, da eine solche stufenmäßige Vereinnahmung des Steueraufkommens nicht systemimmanent ist.¹⁵⁸ Schuld an dieser Fiktion ist die in vielen Modellrechnungen angenommene stufenmäßige Betrachtungsweise der Steuererhebung, bei der aus der Verrechnung wechselseitiger Ansprüche des Steuerpflichten als auch des Finanzamtes hinsichtlich Vor- und Umsatzsteuer auf jeder Stufe immer eine entsprechende Zahllast resultiert. Bei dieser Argumentation wird jedoch, wie nur im System einer echten MwSt. vorkommend, unterstellt, dass der Unternehmer den VSt- Anspruch aus einem Eingangsumsatz erst dann geltend macht, wenn mit diesem ein entsprechender steuerpflichtiger Ausgangsumsatz erzielt worden ist. Tatsächlich machen die Unternehmer den VSt- Abzug aus Vorbezügen aber sofort geltend, unabhängig von den später mit

¹⁵⁷ vgl. Stellungnahme des DStV zum fiktiven Rechstrahmen v. 29.07.2004, S. 2, URL: www.dstv.de [Suchergebnis Umsatzsteuer]

¹⁵⁸ vgl. Ammann, UR, 2003, Nr. 7, S. 338

ihnen erzielten Umsätzen.¹⁵⁹ Der Fiskus erhält letztlich erst sein bleibendes Aufkommen, wenn auf der letzten Stufe an einen privaten Endverbraucher bzw. nicht zum VSt- Abzug berechtigten Unternehmer geleistet wird und die Steuer für diesen steuerpflichtigen Umsatz beim Fiskus auch eingeht.¹⁶⁰ Beiden Verfahren (dem geltende USt- System sowie dem Reverse Charge Verfahren) ist somit gemein, dass der gesamte USt- Betrag der Leistungskette ausfällt, wenn der Endverbraucher bzw. der nicht zum VSt- Abzug berechnigte Unternehmer gezahlt hat, der leistende Unternehmer vor der Umsatzsteuerzahlung aber in die Insolvenz geht (Siehe Tab. im Anhang XII). Während dieser Betrag im Reverse Charge Modell das Maximum des denkbaren Ausfalls ist (d.h. der Fiskus nimmt keine entsprechende USt ein), fällt dieser Betrag im herkömmlichen USt- System ebenfalls aus, wobei bedingt durch den entsprechend unvaluierten VSt- Abzug weitere Steuerausfälle drohen (d.h. der Fiskus nimmt jetzt nicht nur keine entsprechende USt ein, sondern läuft auch Gefahr, auf den Vorstufen nicht vereinnahmte USt i.R. des VSt- Abzugs auszuzahlen).¹⁶¹ So ist es zwar schlimm, wenn verwirkte Steuer nicht bezahlt wird. Wesentlich problematischer sind aber die Fälle, in denen dem Staat die von den Steuerbürgern gezahlten Beträge mit steuerlichen Manipulationen in Milliardenhöhe wieder abgenommen werden.¹⁶² Während im Reverse Charge Modell der Steuerausfall maximal auf die Steuer der gesamten Lieferkette beschränkt ist, ist das Steuerausfallrisiko im gegenwärtigen System „nach oben offen“.¹⁶³

3.3.2. Im Hinblick auf Liquiditäts- und Verwaltungsbelastung der Unternehmen

Beim vorgestellten Reverse Charge Modells handelt es sich nicht um einen Übergang vom bereits bestehenden USt- System zu einem System der umgekehrten Steuerschuldnerschaft, sondern vielmehr um eine Koexistenz beider Systeme.¹⁶⁴ D.h. während bei Geschäften unterhalb der Bagatellgrenze prinzipiell das geltende System zur Anwendung kommt, muss der leistende Unternehmer bei Geschäften oberhalb der Bagatellgrenze erst den Status des Leistungsempfängers ermitteln. Für den eigentlichen Rechtsanwender käme es folglich zu einer wesentlichen Verkomplizierung des Steuerrechts. Die nachfolgenden Ausführungen zu den Vor- und Nachteilen des Reverse Charge Ansatzes sind daher unter der Prämisse zu betrachten,

¹⁵⁹ vgl. Widmann, UR, 2002, Nr. 1, S. 18

¹⁶⁰ vgl. Widmann, UR, 2002, Nr. 1, S. 15

¹⁶¹ vgl. Ammann, UR, 2003, Nr. 7, S. 339 – 340

¹⁶² vgl. Ammann, UR, 1994, Nr. 3, S. 109

¹⁶³ vgl. Beitrag von Gunter Ammann zum USt- forum am 11.9.2001, S. 8

¹⁶⁴ vgl. BStBK, Stellungnahme zum fiktiven Rechstrahmen v. 30.6.2004, URL: www.bstbk.de [Pressemitteilungen/ Stellungnahmen 2004]

dass es sich um Umsätze zwischen zwei vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern oberhalb der Bagatellgrenze handelt, da sonst die Steuerschuldverlagerung auf den leistungsempfangenden Unternehmer nicht greift.

In der Praxis kann wohl davon ausgegangen werden, dass die Meldungen von leistenden und empfangenden Unternehmern nicht immer übereinstimmen. Zeitliche Verwerfungen in der buchhalterischen Erfassung, das Auftreten von Eingabefehlern usw. führen naturgemäß zu Differenzen bei der Datenerfassung. Insbes. an den Monatsschnittstellen wird es zu zeitlichen Überschneidungen kommen. Erstellt der leistende Unternehmer z.B. für ausgeführte Leistungen am letzten Tag des Kalendermonats eine Rechnung, muss diese (unter der Annahme, dass monatliche USt- VA'en erfolgen sowie eine Dauerfristverlängerung aus finanziellen Gründen für Unternehmer mit hauptsächlich zwischenunternehmerischen Umsätzen im Reverse Charge Modell nicht mehr lohnt) bis spätestens zum 9. des Folgemonats beim empfangenden Unternehmer eingehen und entsprechend in die Buchführung eingearbeitet werden. Je nach Lage von Wochenenden sowie variablen Feiertagen kann sich diese Frist auf bis zu 4 Arbeitstage verkürzen, damit am 10. des Folgemonats die USt- VA für den vorangegangenen Monat abgegeben werden kann.¹⁶⁵ Folglich ist hierbei mit entsprechenden Problemen beim Datenabgleich zu rechnen, was bei unzureichender Lösung dieser Problematik zu einer entsprechenden hohen Anzahl unnötiger Kontrollen seitens der Finanzverwaltung führen wird, da die Datenabweichung in diesen Fällen eingabebedingt ist. Das Cross- Check System im Reverse Charge Verfahren kann den Erfordernissen der Praxis daher nur dann gerecht werden, wenn Abweichungen, die sich im Rahmen einer kaum vermeidbaren Irrtumsquote bewegen, keinen Anlass zur Prüfung geben. Vielmehr müsste die Finanzverwaltung mit Hilfe eines intelligenten Risikomanagements echte Verdachtsfälle von bloßen Irrtümern unterscheiden. Zum anderen erscheint die tägliche Meldung der unter der Steuerschuldverlagerung getätigten Umsätze als nicht verhältnismäßig. Dies gilt vor allem vor dem Hintergrund, dass ein Abgleich der Einzelumsätze ohnehin nicht täglich stattfindet. Es sollte daher ausreichen, wenn die Umsatzmeldungen einmal im Monat abgegeben werden.¹⁶⁶ Auch ist es nicht auszuschließen, dass die Meldepflicht die technischen Möglichkeiten kleiner Unternehmer übersteigt.¹⁶⁷ Das Argument der Unverhältnismäßigkeit der Vorhaltung eines Online- Zugangs nur für die Steuer (bzgl. der

¹⁶⁵ vgl. Stellungnahme des BDI vom 4.8.2004, URL: <http://www.bundestag.de/parlament/gremien15/a07/protokolle/Anhoerungsprotokolle9/Stellungnahmen/index.html>

¹⁶⁶ vgl. Stellungnahme des BDI vom 4.8.2004, S. 3, URL: <http://www.bundestag.de/parlament/gremien15/a07/protokolle/Anhoerungsprotokolle9/Stellungnahmen/index.html>

¹⁶⁷ vgl. Stellungnahme des DStV zum fiktiven Rechtsrahmen v. 29.07.2004, S. 5, URL: www.dstv.de [Suchergebnis Umsatzsteuer]

elektronischen Überprüfungsmöglichkeit der Ident.- Nr. als auch der täglichen Umsatzmeldung) relativiert sich aber schnell, wenn man die zum 1.1.2005 in Kraft getretenen Änderungen bei den USt- bzw. LSt- VA'en berücksichtigt. Hiernach dürfen (neben der bereits ab 1.1.2004 elektronisch anzumeldenden LSt- Bescheinigung) USt- als auch LSt- VA'en primär nur noch Online an das Finanzamt gemeldet werden, wozu selbstbuchende Unternehmer bereits einen entsprechenden Online-Zugang benötigen. Die bisherige formale Anmeldung soll nur noch in Ausnahmefällen erlaubt bleiben.¹⁶⁸ Aus Gründen der Praktikabilität und somit auch der Akzeptanz sollten entsprechende Härtefallregelungen auch im Reverse Charge Modell Anwendung finden. Da der Verwaltungsaufwand bedingt durch die täglichen Online- Meldungen der unter Steuerschuldverlagerung erbrachten Umsätze, den Identitätsabgleich und die Archivierung der hierzu notwendigen Unterlagen und Abfragen ansteigt, kann von einer verwaltungstechnischen Entlastung der Unternehmen durch das Reverse Charge Modell nicht die Rede sein.

Vor Umsetzung des Systems der umgekehrten Steuerschuldnerschaft müssen die im entsprechenden Modell enthaltenen Rechtsunsicherheiten geklärt werden. So sind z.B. die ungenauen Ausführungen, wie der leistende Unternehmer seine Sorgfaltspflicht (im Hinblick auf die richtige Identifizierung des Leistungsempfängers) erfüllen kann, als kritisch anzusehen. Der leistende Unternehmer braucht vielmehr selbst herstellbare Sicherheit, dass die Steuerschuld von ihm auf den Leistungsempfänger übergegangen ist, um nicht im nachhinein mit USt-Nachforderungen seitens der Finanzverwaltung belastet zu werden. Ähnliche offene Fragen bestehen auch hinsichtlich des Bezugspunktes der Bagatellgrenze (Einzelumsatz vs. Rechnungsgesamtbetrag), der Frist, innerhalb welcher die Bestätigung der Ident.- Nr. erfolgen muss, der Notwendigkeit einer Rechnung als Voraussetzung zur Geltendmachung des VSt- Abzugs usw.... Die Liste der offenen Fragen ließe sich noch beliebig erweitern, worauf aber an dieser Stelle, unter Berücksichtigung des Entwurfscharakters des vorgestellten Rechtsrahmens, jedoch verzichtet werden soll.

Hinsichtlich der unter der Steuerschuldverlagerung erbrachten Umsätze ergeben sich für die Unternehmer jeweils fallspezifische Liquiditätsvor- und -nachteile. Vergleichsweise positive Finanzierungsaspekte resultieren: für den leistenden Unternehmer, falls der empfangende Unternehmer das Entgelt erst nach Fälligkeit der USt entrichtet (Entfall der Vorfinanzierung der USt durch den Leistenden); für den empfangenden Unternehmer, falls die Entrichtung des

¹⁶⁸ vgl. USt- Newsletter, Plückebaum/ Maritzky/ Widmann, I/2004, S.3; URL: www.heymanns.com/servlet/PB/-s/16w55r7mendyu558knz2p709k1b...869/plue_news_2004_03.pdf sowie Schönfeld (2004): Lexikon des für das Lohnbüro, S. 37, 367

Entgelts der Geltendmachung des VSt- Abzugs zeitlich vorgelagert ist (Entfall der Vorfinanzierung der USt durch den Leistungsempfänger). Auf der anderen Seite ergeben sich entsprechend negative Finanzierungsaspekte: für den empfangenden Unternehmer, falls die Entrichtung des Entgelts an den leistenden Unternehmer erst nach der Geltendmachung des VSt- Abzugs erfolgt (Entfall des Liquiditätsvorteils, Stichwort Lieferantenkredit); für den leistenden Unternehmer, falls der empfangende Unternehmer das Entgelt vor Fälligkeit der USt zahlt (Entfall des Liquiditätsvorteils, Stichwort Dauerfristverlängerung).¹⁶⁹ Beim sog. Lieferantenkredit gewähren die Lieferanten ihren Abnehmern (oft auch nicht immer ganz freiwillig) lange Zahlungsziele. Diese können sich aber nur solche Lieferanten leisten, die in der finanziellen Lage sind, die aus den Umsätzen resultierende USt langfristig zu kreditieren (wobei generell auf das Soll- Prinzip der Umsatzbesteuerung abgestellt werden soll). Es kommt somit zu einem wettbewerbsverzerrenden Verdrängungswettbewerb finanzschwacher durch finanzstarke Lieferanten. Das Reverse Charge Modell kann somit neben der Verhinderung des unvalutierten VSt- Abzug auch helfen, entsprechende wettbewerbsverzerrende Wirkungen des geltenden Umsatzsteuersystems zu vermeiden. Durch den Entfall der Vorfinanzierung der USt durch den Leistungsempfänger kommt es im Ergebnis grundsätzlich zu einer Gleichbehandlung von inländischen- und grenzüberschreitenden Lieferungen im zwischenunternehmerischen Bereich. Die Regelung führt somit zu mehr Steuergerechtigkeit. Es gilt jedoch auch zu berücksichtigen, dass ein Unternehmer, der einen Umsatz für sein Geschäft ohne Verwendung der Ident.- Nr. tätigt, letztendlich systemwidrig mit USt belastet wird, da der Modellentwurf einen VSt- Abzug bzw. eine nachrangige Korrekturvorschrift nicht vorsieht.¹⁷⁰ Da der Unternehmer die USt somit letztendlich als Kostenbestandteil mit einplanen wird, drohen sog. Kaskadeneffekte.

3.4. Zwischenfazit zum Reverse Charge Modell

Durch die Steuerschuldverlagerung für Umsätze zwischen zwei VSt- abzugsberechtigten Unternehmern oberhalb der Bagatellgrenze gilt ein unvalutierter VSt- Abzug als ausgeschlossen und somit auch dessen neg. steuerlichen Auswirkungen für den Fiskus. Den Ausfall der gesamten USt der Lieferkette auf der Stufe zum privaten Endverbraucher bzw. zum nicht VSt- abzugsberechtigten Unternehmer kann aber auch das Reverse Charge Modell nicht verhindern. Auch unterhalb der Bagatellgrenze bleiben die genannten Betrugsmuster weiterhin

¹⁶⁹ vgl. Forster, UStB, 2004, Nr. 4, S. 125 – 126

¹⁷⁰ vgl. Stellungnahme des DStV v. 02.5.2002, S. 8, URL: www.dstv.de [Suchergebnis: Umsatzsteuer]

möglich, wobei sich die aus den entsprechenden Umsätzen resultierenden VSt- Beträge, infolge einer sinnvoll gewählten Bagatellgrenze, für den professionellen USt- Betrug als wenig lukrativ erweisen dürften. Um eine Verlagerung des USt- Betruges auf Massenumsätze unterhalb der Bagatellgrenze zu vermeiden und nun die sich aus der Steuerschuldverlagerung (für Umsätze oberhalb der Bagatellgrenze) ergebenden neuen Betrugsmöglichkeiten (vor allem die sog. Ameisenkriminalität) zu verhindern, ist ein entsprechend funktionsfähiges Kontrollsystem zu implementieren. Gelingt dies nicht, drohen ggf. noch weitaus größere USt- Ausfälle als bisher. Es kommt somit bei der Verwaltung als auch den entsprechend betroffenen Unternehmen zu einem erheblichen administrativen Mehraufwand. Neben bestimmten Einmalwirkungen, wie z.B. die temporären Ausfälle durch Wegfall der Sondervorauszahlungen i.S. der § 18 IV UStG i.V.m. § 46 UStDV, welche sich für zwischenunternehmerische Umsätze oberhalb der Bagatellgrenze im Reverse Charge Modell aus finanziellen Gesichtspunkten nicht mehr lohnen, da der leistende Unternehmer von seinen unternehmerischen Abnehmern die USt nicht mehr mit einzieht, müssen aus Sicht des Fiskus auch die Auswirkungen der neuen Missbrauchsmöglichkeiten sowie die erhöhten Kontroll- und Verwaltungskosten (u.a. durch die notwendige technische und personelle Ausstattung) mit berücksichtigt werden. Es ist daher nicht offenkundig, dass die positiven fiskalischen Auswirkungen eines Systemwechsels die negativen entsprechend kompensieren.¹⁷¹ (siehe Ergebnis ifo- Studie Anhang XIII).

Selbst wenn durch erfolgreiche Umsetzung des Reverse Charge Modells bereits bestehende als auch potentielle neue Betrugssystematiken im Inland weitgehend verhindert werden können, bleiben insbes. die wettbewerbsverzerrenden Wirkungen der Karussellgeschäfte i.R. des EG-Binnenmarktes weiterhin erhalten. D.h. sofern es den Betrügern weiterhin möglich ist den Betrug einfach in einen anderen Mitgliedsstaat zu verlagern (hierbei sei insbes. auf die neuen EU-Mitgliedsstaaten verwiesen, die mit dem organisierten Steuerbetrug kaum Erfahrungen haben), können die betrügerisch verbilligten Produkte weiterhin zu einem konkurrenzlos günstigen Preis europaweit (also auch im Inland) vertrieben werden, mit den entsprechenden wettbewerbsverzerrenden Folgen für die inländischen Unternehmer. Folglich ist mit einer dt. „Insellösung“ des Reverse Charge Modells im Hinblick auf die Karussellgeschäfte nur dem dt. Fiskus, nicht aber den unter den Wettbewerbsverzerrungen leidenden inländischen Unternehmern geholfen. Mit Blick auf den Grundsatz der Wettbewerbsfreiheit sollte daher eine europaweite Lösung des Karussellbetruges angestrebt werden.

¹⁷¹ vgl. Gebauer, Ifo schnelldienst, 2003, Nr. 6, S. 34 - 35

Zur Umsetzung des Reverse Charge Modells müsste insbes. die 6. EG-RL zur Harmonisierung der Umsatzsteuersysteme abgeändert werden, da diese in Art. 21 Abs. 1 Buchst. a, b und c eine generelle Steuerschuldnerschaft des Leistenden vorschreibt. Eine Abweichung von diesem Grundsatz ist nach Art. 27 I S. 1 der 6. EG-RL nur möglich, sofern es sich um Sondermaßnahmen zur Vereinfachung der Steuerhebung oder der Verhütung von Steuerhinterziehungen oder -umgehungen handelt. Da es sich bei einem generellen Wechsel der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger wohl kaum mehr um eine Sonderregelung handeln dürfte, ist daher eine Anpassung der 6. EG-RL zur Umsetzung des Reverse Charge Modells notwendig.¹⁷² Angesichts des hierzu alleinigen Initiativrechts der Europäischen Kommission (deren Überlegungen zurzeit nicht über Maßnahmen zur Verbesserung der Zusammenarbeit und Kontrolle der nationalen Steuerverwaltungen hinausgehen) sowie des Einstimmigkeitserfordernisses aller 25 EU-Staaten für eine entsprechende Änderung wird deutlich, dass mit einer grundlegenden Systemänderung vorläufig wohl nicht zu rechnen sein wird.¹⁷³ Unabhängig hiervon soll im folgenden Abschnitt untersucht werden, welchen der beiden Lösungswege (gesetzgeberische Maßnahmen der letzten Zeit vs. Implementierung des Reverse Charge Modells für im Inland steuerpflichtige Umsätze) im Hinblick auf die vorgenannten Kriterien (Betrugsvermeidung, Liquiditäts- und Verwaltungsbelastung der Unternehmen) eher gefolgt werden kann.

4. Vergleich der gesetzlichen Maßnahmen der letzten Zeit im Hinblick auf einen generellen Übergang zum Reverse Charge Modell (bei im Inland steuerpflichtigen Umsätzen)

4.1. Betrugsvermeidungspotentiale

4.1.1. Gesetzgeberische Maßnahmen der letzten Zeit

Die i.R. des StVBG ergriffenen Maßnahmen wirken sich bzgl. der vorgestellten Betrugsfälle wie folgt aus: Im Hinblick auf die Betrugsproblematik wurde der mögliche Maßnahmenkatalog der Finanzverwaltung noch einmal vergrößert. Jedoch zeigen erste Einschätzungen seitens des BRH's sowie weiterer Landesrechnungshöfe, dass die Maßnahmen wohl mehr oder weniger ins Leere laufen, was nicht zuletzt an den Regelungen selbst liegt.¹⁷⁴ So soll die Abgabe monatlicher USt- VA neu gegründeter Unternehmen nach § 18 II S. 4 UStG die Informationslage seitens der Finanzverwaltung verbessern. Da die Regelung durch die Betrüger z.B. in Form sog.

¹⁷² vgl. Nieskens, UR, 2004, Nr. 3, S. 124

¹⁷³ vgl. Kruhl, BB, 2002, Nr. 20, S. 1025 - 1026

¹⁷⁴ vgl. Bericht des BRH an den Finanzausschuss des dt. BT nach § 88 II BHO, URL: <http://www.bundestag.de/parlament/gremien15/a07/protokolle/Anhoerungsprotokolle9/Stellungnahmen/index.html>

Mantelkäufe bzw. Vorratsgründungen einfach umgangen werden kann, wird die Regelung wohl kaum etwas gegen den Karussellbetrug ausrichten können. Anstelle die Betrugsaufdeckung entscheidend zu verbessern, werden die Behörden durch die Maßnahme zusätzlich in ihren Kapazitäten belastet, so dass die Regelung mit Blick auf eine effektivere Betrugsbekämpfung sogar kontraproduktiv wirkt.¹⁷⁵ Die nach § 14 IV UStG verpflichtende Angabe der Steuernummer bzw. der USt- IDNr. ermöglicht es der Finanzverwaltung, inländische Lieferketten schneller als bisher zu überprüfen. Während Ermittlungen somit zeitnäher erfolgen können, hat die Regelung keine direkten Auswirkungen auf die Prüffallauswahl und somit das Entdeckungsrisiko der Karussellgeschäfte an sich, weshalb der Regelung keine präventive Betrugsvermeidungswirkung zugeschrieben werden kann. Auch die nach § 18 f UStG eingeführte Möglichkeit einer einvernehmlichen Sicherheitsleistung wird den USt- Betrug in Form der Karussellgeschäfte kaum verhindern können. So werden die Anwendungstatbestände der Regelung (VSt- Überhang bzw. Herabsetzung der Steuer i.R. der USt- Erklärung) wohl zumeist bei den am Karussell beteiligten inländ. Unternehmern (mit Ausnahme des den Kreislauf schließenden Exporteurs) nicht erfüllt sein. Durch den Haftungstatbestand des § 25 d UStG (für Unternehmer, die vom USt- Betrug auf den Vorstufen wussten bzw. hätten wissen müssen) soll nach der Gesetzesbegründung der Durchgriff auf die am Karussell beteiligten solventer Unternehmer ermöglicht werden. Unter Bezug auf das dargestellte Grundmuster der Karussellgeschäfte werden durch § 25 d UStG lediglich die im Inland (zumeist gutgläubig) involvierten Unternehmer seitens des Fiskus für die erlittenen Steuerausfälle zur Kasse gebeten, ohne dass der Betrug durch Inhaftungnahme der eigentlich durch das Karussell bereicherten Initiatoren effektiv verhindert werden kann. Die ausgefallene Steuer wird daher seitens des Fiskus wenn überhaupt nur zum Teil realisiert werden können. § 27 b UStG ermöglicht es den Finanzbehörden i.R. der USt- Nachschau, betrugsauffällige Unternehmer zeitnah zu überprüfen. Mit einer entsprechend risikoorientierten Prüffallauswahl kann somit das Entdeckungsrisiko betreffender Betrugsfallkomplexe erhöht werden. Da den von der Nachschau betroffenen betrügerisch agierenden Unternehmern infolge der unangekündigten Nachschau kaum mehr Zeit bleibt, Unterlagen zu vernichten und ihre Spuren somit zu verwischen, sollte es der Finanzverwaltung schneller als bisher möglich sein, entsprechende Karussellstrukturen aufzudecken. Infolge unzureichender Strafverfolgungs- und Beitreibungsmöglichkeiten gegenüber den zumeist ausländ. Initiatoren und Missing Tradern kann von der Nachschau im Hinblick auf die Vermeidung entsprechender Karussellgeschäfte nur begrenzte Wirkung ausgehen. Aus den gleichen o.g. Gründen wird auch von der verschärften Strafver-

¹⁷⁵ vgl. Ammann, UR, 2001, Nr. 10, S. 429

folgung nach § 26 b u. c UStG sowie § 370 a AO im Hinblick auf den Karussellbetrug keine generalpräventive Wirkung ausgehen können.

§ 13 c u. d UStG, die i.R. des StÄndG 2003 neu in das UStG eingeführt worden sind, führen letztendlich über die nachrangige Inhaftungnahme des Leasinggebers bzw. des Factors zur Begrenzung der Steuerausfälle infolge des unvalutierten VSt- Abzugs i.R. der Leasing-/ Mietkaufmodelle bzw. der Globalzession. Probleme ergeben sich jedoch aus der Tatsache, dass entsprechende Fallgestaltungen weiterhin möglich blieben, sowie infolge ungenügender Betreuungsmöglichkeiten der Haftungsbeträge gegenüber entsprechenden ausländischer Leistungserbringern. D.h. während der Steuerausfall infolge der Inhaftungnahme inländischer Factor- und Leasinggesellschaften weitgehend begrenzt werden kann, besteht eine solche Möglichkeit infolge fehlender Beitreibungs-/Durchgriffsrechte unter Beteiligung ausländischer Gesellschaften zumeist nicht. Folglich können sich die ergriffenen Maßnahmen mit Blick auf die Betrugsbekämpfung nur bedingt auswirken.

Durch die Steuerschuldverlagerung nach § 13 I S. 1 Nr. 3 und 4 UStG kann aus Sicht des Fiskus im Bereich der Bauwirtschaft sowie der betroffenen Grundstücksumsätze das Steuerausfallrisiko infolge unvalutierter VSt- Abzüge verhindert werden, da wegen zeitkongruenter Entstehung von USt- Schuld als VSt- Abzug in gleicher Höhe beim Leistungsempfänger die Möglichkeit der Realisierung eines VSt- Abzugs ohne entsprechende USt- Zahlung als ausgeschlossen gilt. Zum anderen resultieren aus der Steuerschuldverlagerung wiederum auch neue Betrugspotentiale (Realisierung eines un versteuerten Endverbrauchs), welche aber in den begrenzten Geltungsbereichen der umgekehrten Steuerschuldnerschaft der § 13 b I Nr. 3 u. 4 UStG wohl eher die Ausnahme sein werden. Dies gilt insbes. vor der Tatsache, dass es sich bei Bauleistungen und Grundstücksumsätzen um keine flüchtigen Wirtschaftsgüter handelt.

4.1.2. Reverse Charge Modell

Bei der Analyse der Betrugsvermeidungswirkung des Reverse Charge Modells ist grundsätzlich von Umsätzen zwischen zwei VSt- abzugsberechtigten Unternehmen oberhalb der Bagatellgrenze auszugehen, da seine Anwendung ansonsten nicht gegeben ist. Im Ergebnis würde die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger die auf der Realisierung eines unvalutierten VSt- Abzugs bestehenden Betrugsmöglichkeiten eliminieren. Hierbei gilt es aber anzumerken, dass die auf die Realisierung eines unvalutierten VSt- Abzugs

gerichteten Betrugsfälle unterhalb der Bagatellgrenze weiterhin möglich bleiben. Für den Betrug im großen Stil, bei entsprechend sinnvoll gewählter Bagatellgrenze aber als wenig lohnenswert erscheinen. Die bestehenden Betrugsmuster auf der Ebene zum Endverbraucher (bzw. zum nicht zum VSt- Abzug berechtigten Unternehmer) können hingegen auch durch das Reverse Charge Modell nicht verhindert werden, da für diese Umsätze das Modell keine Anwendung findet. Folglich fällt auch im Reverse Charge Modell die gesamte USt der Leistungskette aus, wenn der liefernde Unternehmer die USt für den erbrachten Umsatz unterschlägt. Da dieser Ausfall für den Staat infolge der Vermeidung des unvalutierten VSt- Abzugs jedoch maximal ist, besteht hierin ein echter Vorteil des Systems der umgekehrten Steuerschuldnerschaft gegenüber dem jetzigen System. Dass bereits bestehende Betrugsmöglichkeiten wie z.B. der USt- Betrug im Rahmen der Differenzbesteuerung, durch die Nicht-einbeziehung der betroffenen Unternehmer in das Reverse Charge Modell nicht verhindert werden können, ist im Vergleich zum jetzigen System aber kein Nachteil des Modells. Problematischer stellen sich hier die aus der umgekehrten Steuerschuldnerschaft resultierenden neuen Betrugsmöglichkeiten dar. So dürfte vor allem bei privaten Endverbrauchern sowie bei Unternehmen die Begehrlichkeit groß sein, einen steuerfreien Endverbrauch zu realisieren. Während Endverbraucher hierzu einfach eine entsprechende Unternehmereigenschaft vortäuschen könnten, wird bei den Unternehmen das Bestreben groß sein, private Ausgaben unter Verwendung der Ident.-Nr. zu tätigen. Während im geltenden System der als Betriebsausgabe getarnte Endverbrauch in der USt- VA angegeben werden muss, um den entsprechenden VSt- Abzug zu realisieren, kann im Reverse Charge Modell der „Netto“- Erwerb bereits unter Verwendung der USt.- IdNr erfolgen. Eine Aufdeckung des un versteuerten Endverbrauchs wie heute i.R. einer Außenprüfung wäre somit unmöglich. Um diese vom „ifo- Institut“ als Ameisenkriminalität bezeichneten neuen Betrugsmöglichkeiten mit ihrer weitaus schwereren Kontrollmöglichkeit einzudämmen ist im Reverse Charge Modell ein entsprechend leistungsfähiges Kontrollsystem notwendig. Aber bereits die Wahl einer entsprechend sinnvollen Bagatellgrenze kann hierbei die Betrugsanreize jeweils deutlich verringern. Problematisch scheint und ist bis dato ungelöst, vor allem die Frage nach einer angemessenen Höhe der Bagatellgrenze, unterhalb derer die Anreize zum USt- Betrug in Form des unvalutierten VSt- Betrug im Bereich der organisierten Kriminalität wenig lohnenswert erscheinen, zum anderen aber die Geschäfte des alltäglichen Bedarfs von der Steuerschuldverlagerung als weitgehend ausgeschlossen gelten, so dass sich die Anreize zur Realisierung eines un versteuerten Letztverbrauchs als auch der entsprechende Verwaltungsaufwand der Unternehmen auf ein vertretbares Maß reduzieren lassen.

4.1.3. Wertung der jeweiligen Betrugsvermeidungspotentiale

Bei den beschlossenen gesetzlichen Maßnahmen (mit Ausnahme der Erweiterung des § 13 b UStG) handelt es sich vielmehr um schadensbegrenzende als effektiv betrugsbekämpfende bzw. betrugsvermeidende Maßnahmen. Im Hinblick auf die getroffenen Maßnahmen kann einzig und allein die unangekündigte Nachschau in Verbindung mit einer risikoorientierten Prüffallauswahl eine effektivere Betrugsbekämpfung ermöglichen. Insbes. mit Blick auf die Karussellgeschäfte wird der Erfolg der Maßnahme infolge unzureichender Strafverfolgungsmöglichkeiten der eigentlichen (zumeist ausländischen) Initiatoren des Betrugsmodells jedoch stark in Frage gestellt. Ein ähnliches Bild ergibt sich unter Berücksichtigung der ungenügenden Beitreibungsmöglichkeiten der Haftungsbeträge gegenüber ausländ. Finanzierungsinstituten im Bereich der §§ 13 c u. d UStG. Aber auch vor dem Hintergrund der schon heute kapazitätsmässigen Auslastung der Finanzbehörden als auch derer Prüfdienste wird eine effektive Kontrolle jedoch nur möglich sein, wenn auch entsprechend fachlich geschultes Personal hierzu bereitgestellt wird, welches diese Aufgabe mit Nachdruck verfolgen könnte. Dies ist jedoch vor dem Hintergrund immer neuer Sparpläne der Länder als auch des Bundes wohl in Frage zu stellen. Zum anderen auch durch noch so effektive Kontrollmaßnahmen der Betrugsfall letztendlich erst dann entdeckt werden, wenn er bereits entstanden ist, wobei der entsprechend ausgefallene Steuerbetrag sodann in aller Regel seitens des Fiskus nicht mehr realisiert werden kann. Zwar lassen sich die aufgezeigten Betrugssystematiken, sofern sie primär auf die Realisierung eines unvalutierten VSt- Abzugs abzielen, durch das Reverse Charge Modell generell unterbinden. Aus der Systematik der umgekehrten Steuerschuldnerschaft ergeben sich jedoch neue Betrugspotentiale (Stichwort: Ameisenkriminalität), welche sich aber mit einer entsprechend sinnvoll gewählten Bagatellgrenze, einem funktionsfähigen Kontrollsystem sowie entsprechenden Straftatbeständen auf ein vertretbares Maß reduzieren lassen sollten. Im Vergleich beider Lösungsansätze ist somit dem Reverse Charge Modell der Vorrang zu geben, da es im Gegensatz zu den getroffenen gesetzlichen Maßnahmen einen aktiven Beitrag zur Betrugsvermeidung leisten kann, auch wenn letztendlich bestehende als auch die aus der Systematik der umgekehrten Steuerschuldnerschaft neu resultierenden Betrugsmöglichkeiten nicht gänzlich verhindern werden können.

4.2. Unternehmensbelastung hinsichtlich Liquidität und Verwaltungsaufwand

4.2.1. Gesetzgeberische Maßnahmen der letzten Zeit

Die Abgabe monatlicher USt- VA hat für Existenzgründer neben der augenscheinlichen Mehrbelastung hinsichtlich des Verwaltungsaufwandes auch entsprechende Vorteile. Zum einen können VSt- Überhänge zeitnäher als bisher erstattet werden; zum anderen erhalten Neuunternehmer hinsichtlich ihrer USt- VA frühest möglich rechtliche Sicherheit. Folglich verringern sich nicht nur entsprechende nachträgliche Korrekturen, was zu doppeltem Verwaltungsaufwand führt, sondern auch das Risiko hoher Steuernachforderungen seitens des Finanzamtes infolge entsprechender Fehlerklärungen. Während sich der Informationsfluss zwischen Finanzamt und dem Steuerpflichtigen bzw. dessen Berater infolge der Angabe der Steuer- nummer bzw. der USt.- IdNr. auf den Rechnungen (§ 14 IV UStG) im Hinblick auf die Wahrung des Datenschutzes praktisch eingespielt haben dürfte, besteht für den empfangenden Unternehmer bzgl. des VSt- Abzugs ein Liquiditätsrisiko. Auch wenn er nicht die Richtigkeit der angegebenen Nummer zu prüfen hat, so geht ihm doch bei deren Fehlen der VSt- Abzug verloren. Ähnliches gilt auch bzgl. der anderen Pflichtangaben in der Rechnung, die der Unternehmer mit Blick auf den Erhalt des VSt- Abzugs (die laufenden Rechnungs- Nr. ausgenommen) sogar auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen hat. Da dies im praktischen Geschäftsablauf jedoch wenn überhaupt nur stichprobenartig erfolgen kann, ist der empfangende Unternehmer stets dem Risiko ausgesetzt, dass ihm aus einer entsprechenden Rechnung der VSt- Abzug versagt wird. Die neuen verpflichtenden Rechnungsangaben (die ihren Ursprung in der EU- Rechnungsrichtlinie haben und somit nicht primär der USt- Betrugsbekämpfung zugeordnet werden können) führen somit bei den betroffenen Unternehmen zu erhöhten Liquiditätsrisiken als auch Verwaltungsaufwand. Das Verfahren der vorbehaltlichen Anerkennung eines VSt- Überhangs bzw. einer rückwirkenden Senkung der USt- Schuld gegen Sicherheitsleistung (§ 18 f UStG) löst die Liquiditätsprobleme der Unternehmen infolge langfristiger Prüfungen der Abzugsberechtigung seitens des Finanzamtes nicht. Zum einen werden die gewährten Sicherheiten vollständig auf den Kreditrahmen der Unternehmen angerechnet, zum anderen sind solche Sicherheiten (wie z.B. Bankbürgschaften) nicht kostenlos zu haben. Gerade Existenzgründer (bei denen zum Anfang ihrer Geschäftstätigkeit mit entsprechenden VSt- Überhängen zu rechnen ist) können sich die Stellung entsprechender Sicherheitsleistungen nicht leisten. Anstelle einer zeitnahen Überprüfung der Voranmeldungen werden somit insbes. den ohnehin schon finanzschwachen Unternehmen weitere finanzielle Belastungen aufgebürdet. Die ermessenstechnische Anwendung der Regelung birgt für den betroffenen

Unternehmer zudem die Gefahr einer unkalkulierbaren Anwendung seitens des Finanzamtes. Um einer Inhaftungnahme nach § 25 d UStG (für die auf den Vorstufen schuldhaft nicht abgeführte USt) zu entgehen, müsste sich der empfangende Unternehmer einen genauen Überblick über den marktüblichen Preis verschaffen. Da dies jedoch mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand verbunden ist, wird der Unternehmer indirekt dazu gezwungen, entweder auf kostengünstige Angebote zu verzichten bzw. immer in der Ungewissheit einer möglichen Inhaftungnahme zu handeln. Da sich die Haftung auf Tatbestände erstreckt, die sich außerhalb der Kontroll- und somit auch Einflussosphäre des empfangenden Unternehmers vollziehen, bildet die Regelung für diesen ein unkalkulierbares Liquiditätsrisiko. Während die allg. Nachschau nach § 27 b UStG auf die Liquidität des Unternehmens keinen direkten Einfluss hat, verursacht sie doch beim betroffenen Unternehmer einen entsprechenden Verwaltungsaufwand. Dies resultiert aus ihrer für den Unternehmer überraschenden Durchführung, so dass dieser keine Zeit hat, sich entsprechend auf die Nachschau vorzubereiten. Andererseits können kritische Fragen außerhalb langwieriger formaler Wege direkt vor Ort geklärt werden, was nicht nur für die Finanzverwaltung einen entsprechenden Vorteil darstellt. § 26 b u. c UStG drohen dem Unternehmer bei nicht oder nicht vollständiger Abführung einer angemeldeten USt eine Geldbuße wegen Ordnungswidrigkeit bzw. bei entsprechend gewerbs- oder bandenmäßigem Vorgehen eine bis zu 5-jährige Freiheitsstrafe an, unabhängig davon, ob der betroffene Unternehmer vorsätzlich gehandelt hat oder nicht. Aus den Regelungen ergibt sich somit auch für den steuerehrlichen Unternehmer im Zahlungsverzug, ein nicht unerhebliches Risikopotential, welches sich hinsichtlich der drohenden Freiheitsstrafen nicht nur allein in der Unternehmensliquidität erschöpft. Entsprechendes gilt auch für den neu eingeführten § 370 a AO, nachdem die banden- oder gewerbsmäßige Steuerhinterziehung unter ein schärferes Strafmaß gestellt wird. Da diese Regelung in ihrer derzeitigen Form durch einen Beschluss des BGH jedoch praktisch bis zu ihrer Konkretisierung außer Kraft gesetzt ist, soll an dieser Stelle nicht näher auf diese Regelung eingegangen werden. Die § 13 c u. d UStG, die im Rahmen des StÄndG 2003 neu in das UStG eingeführt worden sind, führen hinsichtlich der Nichtdurchsetzbarkeit der Haftungsansprüche gegenüber ausländischen Factor- bzw. Leasinggesellschaften zu Wettbewerbsverzerrungen mit den entsprechenden Auswirkungen auf die Liquiditäts- und Ertragslage der inländischen Finanzierungsinstitute. Im Gegensatz zur ausländischen Konkurrenz müssen diese nämlich das Haftungsrisiko bzgl. der Nichtentrichtung der USt beim Leistungsempfänger mit in ihren Preis einkalkulieren, wodurch sie gegenüber der ausländischen Konkurrenz einen Wettbewerbsnachteil erleiden. Zum anderen führt eine Abschätzung des Steuerausfallrisikos seitens der Finanzierungsinstitute bzgl. des Forderungsabtreters bzw. Leasingnehmers zu einem er-

heblichen verwaltungsmäßigen Mehraufwand bei den betroffenen inländischen Instituten. Hinsichtlich der i.R. des HBeglG 2004 beschlossenen Steuerschuldverlagerung im Bereich der Bauwirtschaft sowie des Grundstückshandels nach § 13 b I S. 1 Nr. 3 u. 4 UStG, ergeben sich neben den fall-spezifischen Liquiditätsvor- und -nachteilen (für welche auf die nachfolgenden Darstellungen bzgl. des Reverse Charge Modell verwiesen wird) folgende Probleme. Insbes. im Bereich des § 13 b I S. 1 Nr. 3 UStG ergeben sich Abgrenzungsprobleme bzgl. des Begriffs der Bauleistung sowie bei der Ermittlung des Status des Leistungsempfängers. Hierdurch können sich für den leistenden Unternehmer infolge falscher Rechnungsstellung entsprechende Liquiditätsprobleme ergeben. Insbes. auch in der Übergangsphase ergeben sich bei Nichtausübung der entsprechenden Übergangsregelung des BMF-Schreibens v. 31.3.2004 für den Leistungserbringer (Leistungsempfänger) entsprechende Liquiditätsnachteile (-vorteile), wenn die Leistung bzw. Grundstückslieferung nach dem 31.3.2004 ausgeführt wird, aber im Vorfeld entsprechende Anzahlungen erfolgt sind.

4.2.2. Reverse Charge

Ähnlich wie unter 4.1.2. ist bei der Analyse der Verwaltungs- und Liquiditätsauswirkungen des Reverse Charge Modells grundsätzlich von Umsätzen zw. zwei VSt-abzugsberechtigten Unternehmern oberhalb der Bagatellgrenze auszugehen. Bei der Liquiditätswirkung des Reverse Charge Modells sind mehrere Fallkonstellationen zu unterscheiden. So ergeben sich positive Auswirkungen: für den leistenden Unternehmer, falls der Leistungsempfänger das Entgelt erst nach Fälligkeit der USt entrichtet; für den empfangenden Unternehmer, falls die Entrichtung des Entgelts dem VSt-Abzug vorgelagert ist. Vergleichsweise negative Liquiditätseffekte resultieren: für den leistenden Unternehmer, falls der Leistungsempfänger das Entgelt vor Fälligkeit der USt zahlt; für den Leistungsempfänger falls die Entrichtung des Entgeltes zeitlich nach der VSt-Abzugsberechtigung erfolgt. Aber auch die endgültige Belastung des empfangenden Unternehmers mit USt, sofern er einen Eingangsumsatz oberhalb der Bagatellgrenze ohne Angabe der Ident.-Nr. tätigt, belastet den Unternehmer in seiner Liquidität und führt zu entsprechenden Kaskadeneffekten innerhalb der Leistungskette. Im Hinblick auf das entsprechend einzuführende Kontrollsystem werden die Unternehmer mit zusätzlichen Kontroll-, Aufzeichnungs- und Meldepflichten belastet. Dies gilt für den Identitätsabgleich bzgl. der Umsätze, die unter Steuerschuldverlagerung erfolgen, deren detaillierte tägliche Meldung durch den leistenden Unternehmer sowie deren Angabe durch den leistenden als auch den erwerbenden Unternehmer in der USt-VA bzw. -Erklärung. Im Gegensatz zum heutigen System - bei dem

der leistende Unternehmer bei jedem Geschäft unabhängig vom Status seines Kunden einfach die USt in Rechnung stellt - ist diese Verfahrensweise bei Geschäften oberhalb der geplanten Bagatellgrenze im Reverse Charge Modell nicht mehr möglich. Je nachdem ob die Leistung gegenüber einem Unternehmer oder einer Privatperson erbracht wird bzw. ob der Unternehmer für private Zwecke erwirbt, muss die Rechnung netto oder brutto ausgestellt werden. Auch innerhalb der Unternehmer ist zu differenzieren, da Kleinunternehmer bzw. Unternehmer die vorwiegend den VSt- Abzug ausschließende Umsätze erbringen keine Ident.-Nr. erhalten. Das USt- System würde noch komplexer und fehleranfälliger.¹⁷⁶ Inwieweit sich hierdurch eine signifikante Mehrbelastung für die Unternehmen ergibt, hängt entscheidend von der Höhe der Bagatellgrenze, der üblichen Umsatzhöhe des leistenden Unternehmers sowie der Art seiner Abnehmer ab. Bedingt durch den Entwurfcharakter des zugrunde liegenden Modellrahmens bestehen hinsichtlich einiger Punkte noch Rechtsunsicherheiten. So z.B. wie der leistende Unternehmer bei Geschäften mit anderen Unternehmern oberhalb der Bagatellgrenze seiner Sorgfaltspflicht hinsichtlich derer Identifizierung genügen kann, um ggf. später nicht mit entsprechenden USt- Nachforderungen seitens der Finanzverwaltung belastet zu werden. Auf weitere ungeklärte Bereiche wurde bereits hingewiesen.

4.2.3. Wertung der jeweiligen Liquiditäts- und Verwaltungswirkungen bei den Unternehmen

Hinsichtlich der Verwaltungsauswirkungen ergibt sich folgendes Bild: Als Ausgangsbasis für den Vergleich sollen zuerst nur die von den gesetzlichen Maßnahmen betroffenen Unternehmen berücksichtigt werden. Diese Einschränkung ist wichtig, da die gesetzlichen Maßnahmen im Vergleich zum Reverse Charge Modell einen weitaus engeren (eher branchenspezifischen) Unternehmerkreis betreffen. Während für die von den jeweiligen einzelgesetzlichen Maßnahmen betroffenen Unternehmen aus den gesetzlichen Neuregelungen zusätzliche Verwaltungsbelastungen resultieren (die sich zumeist erst aus den weitergehenden Überlegungen zu den einzelnen Regelungen ergeben), resultiert zusätzlicher Verwaltungsaufwand im Reverse Charge Modell grundsätzlich nur, sofern es sich um Umsätze zwischen zwei zum VSt- Abzug berechtigten Unternehmern oberhalb der Bagatellgrenze handelt. Unterhalb dieser Grenze bleibt alles beim Alten. Folglich kann im betreffenden Bereich dem Reverse Charge Modell der Vorrang gewährt werden. Etwas anders verhält sich die Sache jedoch unter Berücksichtigung der Unternehmer, die nicht unter die bis dato beschlossenen gesetzlichen Maßnahmen fallen. Da diese bisher nicht aber durch die Einführung des Reverse Charge Modells aller Vor-

¹⁷⁶ Stellungnahme des StBV zum R-C- Modell v. 29.7.2004, URL: www.dstv.de [Suchergebnis: USt- Betrug]

aussicht nach (für Umsätze oberhalb der Bagatellgrenze) mit zusätzlichem Verwaltungsaufwand belastet werden, fällt in diesem Bereich das Urteil zuungunsten des Reverse Charge Modells aus. Eine generell eindeutige Aussage ist daher im Bereich des Verwaltungsaufwandes nicht möglich. Letztere Aussage wird dahingehend noch unterstützt, dass sich die Anwendung des Reverse Charge Modells in der Praxis bedingt durch die Bagatellgrenze sowie die durchschnittliche Umsatzhöhe jeweils fallspezifisch darstellt. Überwiegend wird es jedoch zu einer verwaltungsmäßigen Mehrbelastung der Unternehmen kommen.

Bezüglich der Liquiditätsauswirkungen ergeben sich nachstehende Folgerungen: Während die gesetzlichen Maßnahmen das Steuerausfallrisiko infolge erweiterter Haftungsregelungen grundsätzlich vom Staat auf den Unternehmer verlagern und somit entsprechend negativ auf die Liquidität der von den gesetzlichen Maßnahmen betroffenen Unternehmen wirken, ist eine solche generelle Aussage beim Reverse Charge Modell nicht möglich, da sich positive als auch negative Liquiditätseffekte jeweils fallspezifisch darstellen. Es kommt überwiegend zu einer Umkehr der bisherigen Liquiditätseffekte. Da ein genereller Vergleich vor diesem Hintergrund als nicht möglich erscheint, kann auf eine entsprechende Unterteilung der Unternehmen in von den gesetzlichen Maßnahmen betroffene und nicht betroffene Unternehmen verzichtet werden. Eine allgemeingültige Aussage erscheint daher auch in diesem Bereich nicht möglich.

5. Zusammenfassung und Ausblick

Im Hinblick auf den Vergleich beider Lösungsansätze ist bedingt durch die uneindeutigen Ergebnisse hinsichtlich Liquiditäts- als auch Verwaltungsaufwand der Unternehmen nur eine eingeschränkte Vergleichsaussage bzgl. der Betrugsvermeidungswirkung möglich. Dem Reverse Charge Modell kann daher, ein funktionsfähiges Kontrollsystem vorausgesetzt, nur im Bereich der Betrugsvermeidungswirkung Vorrang gegeben werden. Das Modell steht und fällt somit letztendlich mit der Tatsache, ob es gelingt, ein entsprechend wirkungsvolles Kontrollsystem zu etablieren oder nicht, da infolge unzureichender Kontrollen noch weitaus höhere USt-Ausfälle drohen als bisher. Dass ein solches Kontrollsystem unabhängig von seiner Wirkungsweise wohl nicht kostenlos zu haben sein wird, sondern bei Verwaltung als den betroffenen Unternehmen zu erheblichen Zusatzbelastungen führen wird, lässt sich dabei nicht von der Hand weisen. Auch wenn der USt- betrug (selbst bei erfolgreicher Implementierung des Reverse Charge Modells) nicht gänzlich ausgeschlossen werden kann, kann die Hemmschwelle für vorsätzliche Tathandlungen, die auf die Erlangung eines USt- Vorteils unter Ausnutzung

der Funktionsweise des geltenden USt- Systems abzielen, deutlich erhöht werden. Neben der ablehnenden Haltung der Europäischen Kommission bzgl. der Modellumsetzung sollte daher immer auch die Tatsache, dass das Reverse Charge Modell über eine Bekämpfung des USt- Betruges bei den unvaluierten VSt- Erstattungen hinaus für andere Problembereiche der Umsatzbesteuerung bisher keine Lösungsmöglichkeiten erkennen lässt, mit berücksichtigt werden. Dies gilt insbes. für den Bereich der gegenüber dem Endverbraucher erhobenen aber nicht abgeführten USt sowie der „Ohne Rechnungsgeschäfte“, durch die dem Staat jährlich Einnahmen in Milliardenhöhe entgehen.¹⁷⁷ Da die Gefahr der Steuerverkürzung wohl in keinem System gänzlich ausgeschlossen werden kann, ist unabhängig von der Systemfrage eine verbesserte Zusammenarbeit auf europäischer Ebene, zw. Bund und Ländern sowie auch zw. den Ländern zu forcieren um dem USt- Betrug entgegen zu treten.¹⁷⁸ Dies gilt insbes. im Hinblick auf einen verbesserten Informationsaustausch sowie die bis dato unzureichenden grenzüberschreitenden Strafverfolgungs- und Beitreibungsmöglichkeiten.¹⁷⁹ Des Weiteren bedarf es zur effektiven Betrugsbekämpfung aber auch der Bereitstellung entsprechender personeller und technischer Kapazitäten, die dieser Aufgabe mit Nachdruck nachgehen können. Hierbei wird vor allem auch der risikoorientierten Prüffallauswahl eine weitaus wichtigere Rolle als bisher zu kommen müssen, da das Problem nicht in der Bearbeitung sondern primär in der Entdeckung der Betrugsfälle liegt. Letztere Aussage wird zudem noch durch die Tatsache unterstützt, dass sich infolge finanzieller Knappheit des Fiskus sowie der stetig steigenden Zahl von Unternehmen eine effektive Betrugsbekämpfung letztendlich nur durch entsprechende Risikoanalysen mit dem Grundsatz der Wirtschaftlichkeit vereinbaren lassen wird. Dies gilt insbes. auch vor dem Hintergrund des Erhaltes der fiskalischen Effizienz der USt in Deutschland.¹⁸⁰

¹⁷⁷ vgl. Kruhl, BB, 2002, Nr. 15, S. 1026

¹⁷⁸ vgl. Stellungnahme des DStV zum fiktiven Rechtsrahmen von 29.07.2004, S. 7 URL: www.dstv.de [Suchergebnis Umsatzsteuer]

¹⁷⁹ vgl. Merk, UR, 2001, Nr. 3, S. 98

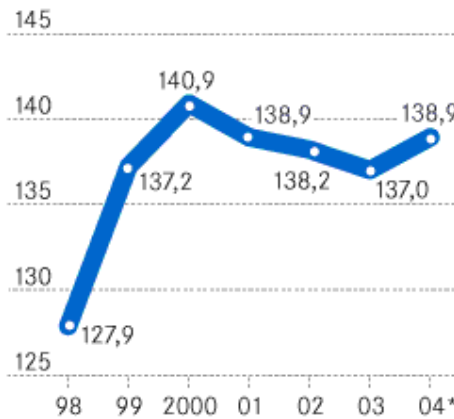
¹⁸⁰ für diese aktuellen Überlegungen sei insbes. auf das Wortprotokoll (sowie die entsprechende zugehörige Stellungnahmen) zur öffentliche Anhörung zu Fragen der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung vor dem Finanzausschuss des deutschen Bundestages vom 10.11. 2004 hingewiesen. Die entsprechenden Unterlagen (welche auch über die Internetseite des deutschen Bundestages abrufbar sind) befinden sich für den interessierten Leser hierzu als Erweiterung auf der der Arbeit beiliegende CD.

Problemfall Umsatzsteuer

© Handelsblatt
Ausgabe 153/04
10.08.2004

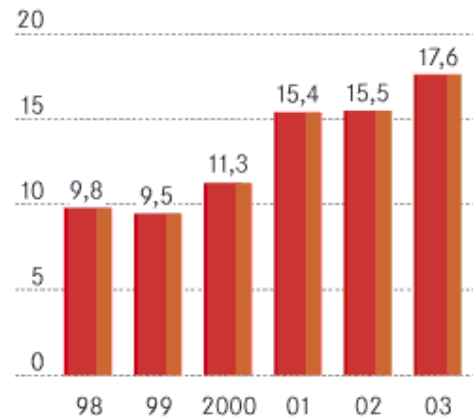
Aufkommen stagniert

Umsatzsteuer in Deutschland, in Mrd. Euro



Betrug nimmt zu

Betrugsvolumen in Mrd. Euro



*Schätzung Arbeitskreis Steuerschätzung; Quelle: Ifo-Institut, Sept. 2003

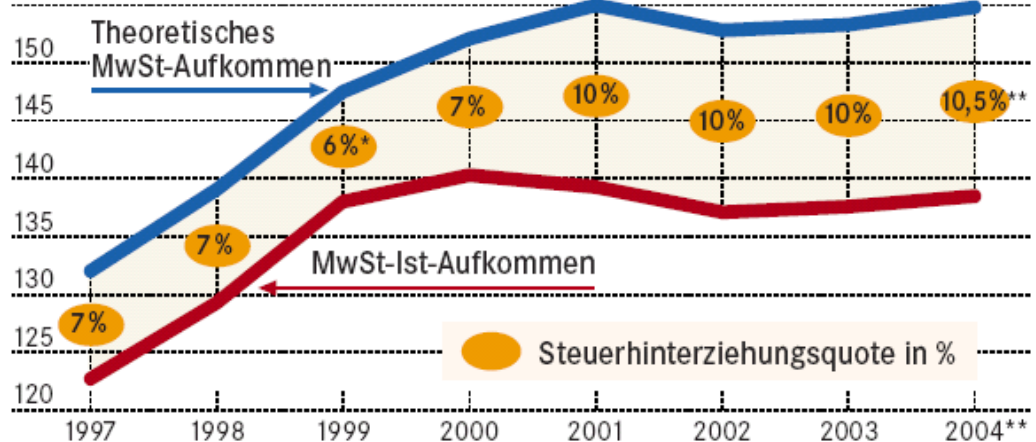
HANDELSBLATT-GRAFIK

Ungelöstes Problem

© Handelsblatt 218/04
9. November 2004

Mehrwertsteueraufkommen und Steuerhinterziehungsquote in Deutschland

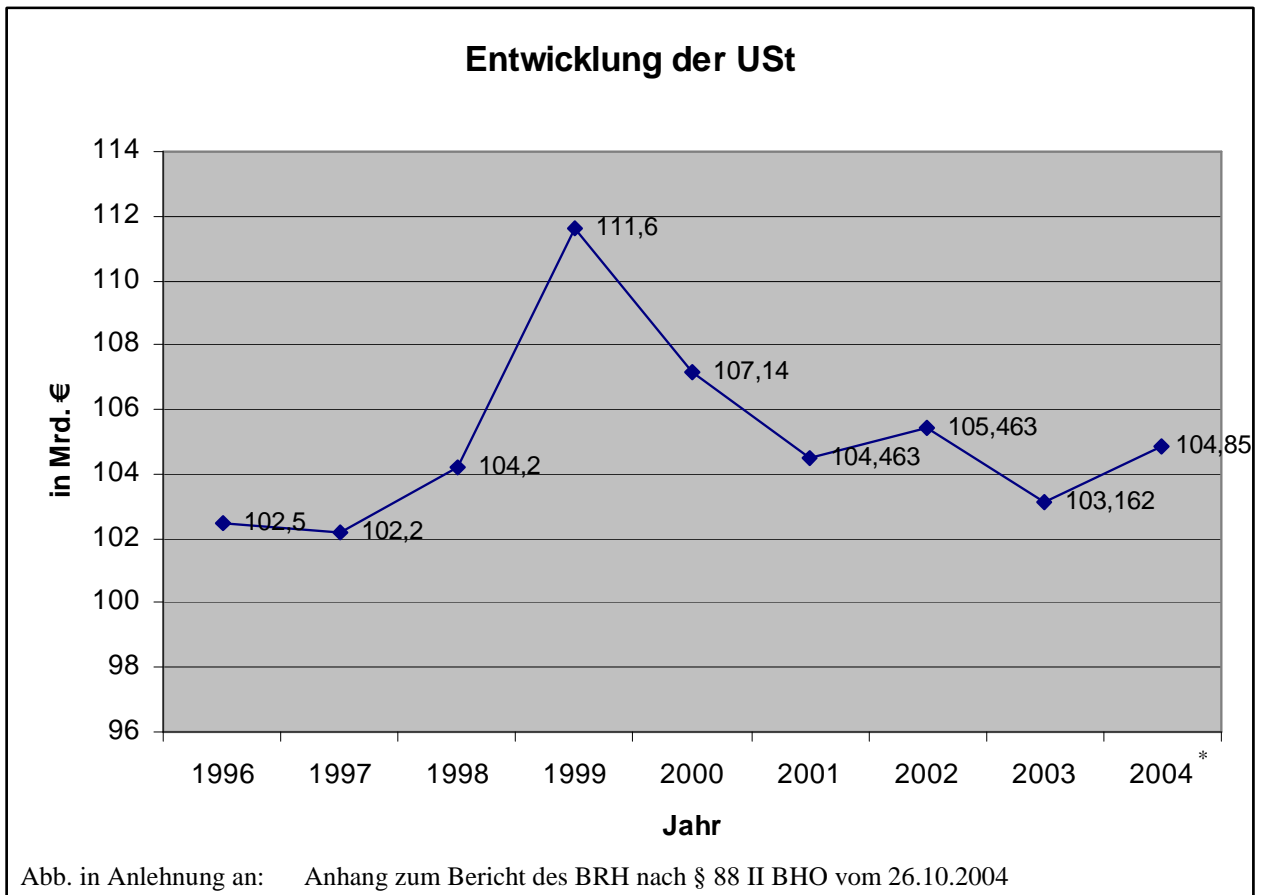
155 in Mrd. Euro



In Abgrenzung nach volkswirtschaftlicher Gesamtrechnung; *Rückgang lässt sich durch Unterschätzung der Mehreinnahmen im Rahmen von Steuerrechtsänderungen bei der Bemessungsgrundlage erklären; **Schätzung; Quelle: Ifo-Institut

HANDELSBLATT-GRAFIK

Einen noch drastischeren Verlauf zeigt allerdings nur die Betrachtung des Gesamtaufkommens der Umsatzsteuer in Deutschland ohne Einfuhrumsatzsteuer.



* Wert entnommen der Steuerschätzung November 2004

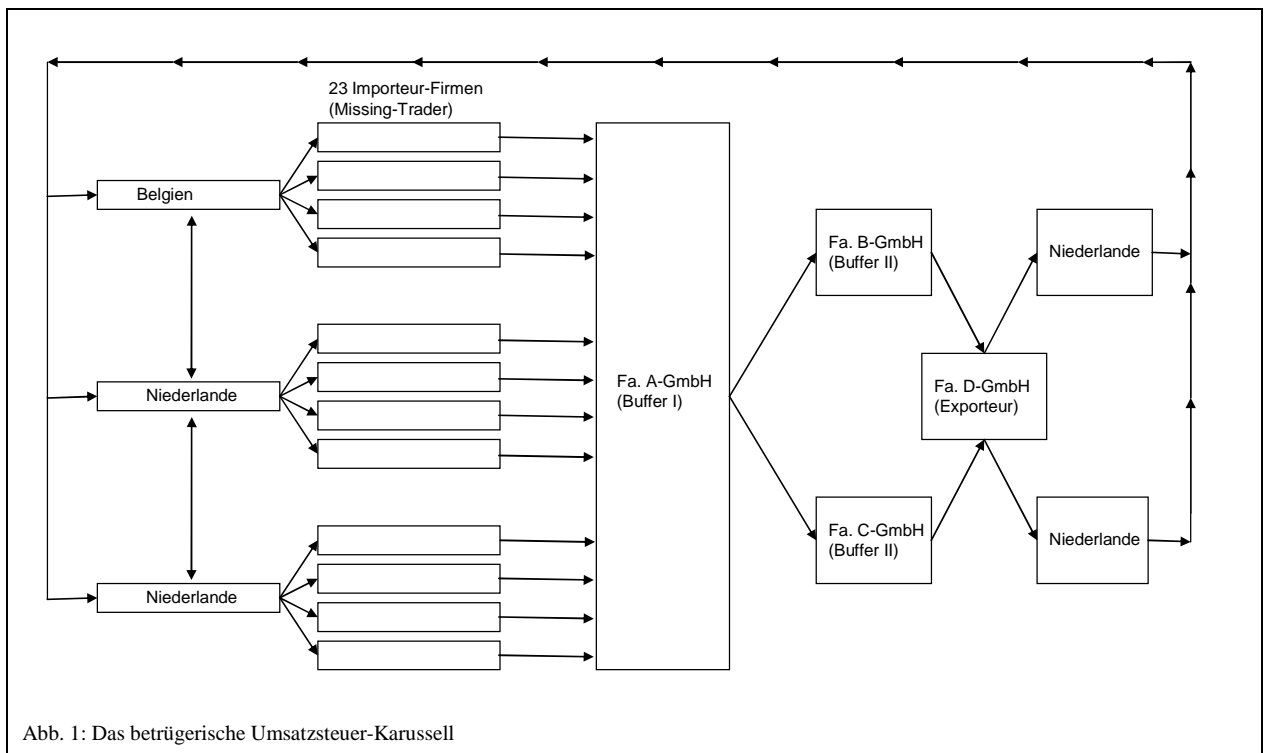
Die steuerliche Betriebsprüfung, 2003, Nr. 10, S. 461 – 468;

Verschärfte Formen der Steuerhinterziehung – praktische Fälle zu § 370 a AO;

RA/ FAStR Prof. Dr. Markus Füllsack und RA/ FAStR Dr. Alexander Sommer

III. Konkrete Fallkonstellation eines Umsatzsteuerkarussells

Wie aus Medienberichten hervorgeht, durchsuchten im Rahmen einer europaweiten Razzia am 4. 4. 2001 wegen Steuerhinterziehung in mehrstelliger Millionenhöhe rund 1750 Beamte Wohnungen und Büros in zwölf Bundesländern und sieben europäischen Ländern. Dreizehn Verdächtige wurden festgenommen, sieben davon im Inland. Nach sieben weiteren Personen wurde gefahndet. Die Aktion unter der Federführung der Staatsanwaltschaft Landshut richtete sich den Angaben zufolge gegen eine europaweit agierende Tätergruppe. Die in der Computer- und Informationsbranche tätigen Geschäftsleute sollen den deutschen Fiskus durch Umsatzsteuerhinterziehung um einen Betrag in dreistelliger Millionenhöhe gebracht haben. Nach Angaben des Polizeipräsidiums Regensburg durchsuchte die Einsatzgruppe „Chipdeal“ Wohnungen und Büros mit Schwerpunkt Bayern, Hessen, Nordrhein-Westfalen und Baden-Württemberg. Gleichzeitig war sie in Belgien, Frankreich, den Niederlanden, Luxemburg, Tschechien, Österreich und der Schweiz aktiv. Insgesamt wurden 432 Objekte durchsucht. Neben 1188 Polizeibeamten waren 512 Steuerfahnder und 45 Gerichtsvollzieher im Einsatz. ...



Exkurs:

Die steuerliche Betriebsprüfung 2002, Nr. 5, S. 121 - 134

Umsatzsteuerkarussellgeschäfte – Nationale Ohnmacht – internationaler Umsatzsteuerbetrug

Dipl-Finw. Petra Klawikowski, Dipl-Finw. Silvia Leitmeier, Dipl-Finw. Roland Zühlke

Definition einiger international für Karussellgeschäfte verwendeter Begriffe (S. 121)

- | | |
|---------------------|---|
| Missing trader (MT) | Scheinfirma bzw. nicht operative Firma mit Scheinlieferungen.
Die Lebensdauer solcher Firmen beträgt oft wenige Monate. Zumeist sind die Verantwortlichen im Ausland ansässig und somit für die deutsche Finanzverwaltung nicht greifbar |
| Buffer-Company (BC) | Pufferfirma; aktive operative Firma (meist GmbH), die ihren steuerlichen Pflichten nach kommt, i.d.R erfolgt ein sprunghafter Anstieg der Umsatzzahlen |

Ende des Exkurses

Die Darstellung des betrügerischen Umsatzsteuerkarussells nach weiteren intensiven Ermittlungen zeigt Abbildung 1 [auf Seite 465].

Zusammengefasst ergeben sich sieben Ermittlungsfallgruppen mit einer unterschiedlichen Anzahl beteiligter Firmen:

- 3 ausländische Initiatoren
- 23 Importfirmen (Missing Trader)
- 1 Verteilerfirma (Buffer I)
- 2 Verteilerfirmen (Buffer II)
- 1 Exporteur
- 2 ausländische Warenempfänger

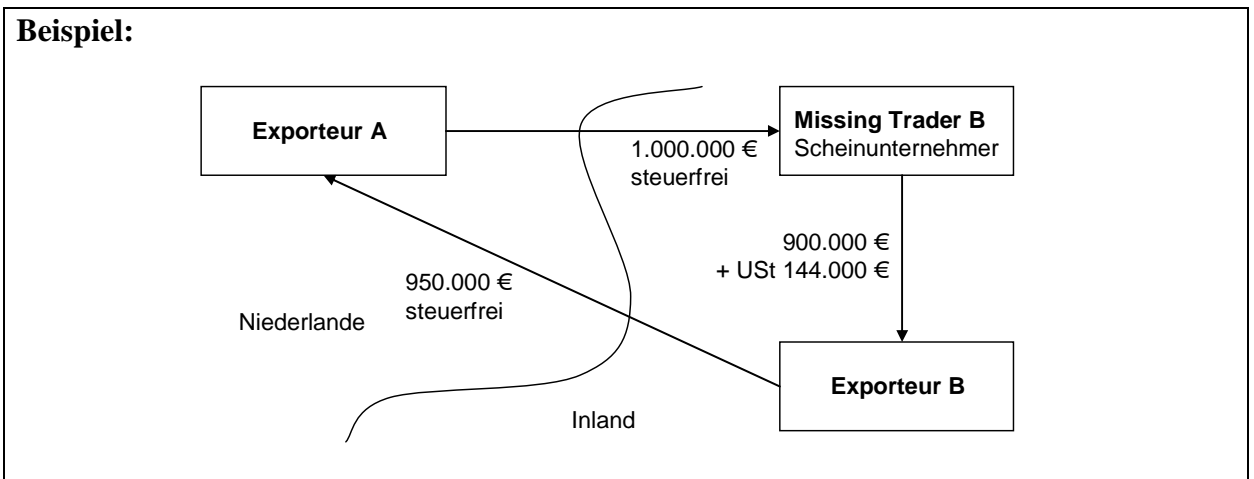
Die deutsche Strafjustiz ist lediglich mit den vier inländischen Fallgruppen (Missing Trader, Buffer I, Buffer II, Exporteur) beschäftigt. Allein in diesem Beispiel betrifft dies 29 beteiligte Firmen mit weit über 50 Einzelbeschuldigten. Die inländischen Ermittlungen sind in den Haftfällen betreffend die Missing Trader sowie die Beteiligten des Buffer I jeweils mit mehrjährigen

Haftstrafen abgeschlossen worden. Die Strafverfahren gegen Verantwortliche der Buffer II- sowie der Exporteurebene gestalten sich schwierig und sind noch nicht abgeschlossen. Das Ermittlungsverfahren gegen den Geschäftsführer einer Buffer II Firma wurde nach § 170 II StPO eingestellt. Eine Realisierung der festgesetzten Steueränderungsbescheide gegen die beteiligten Firmen bzw. der Haftungsbescheide gegen die Geschäftsführer in dreistelliger Millionenhöhe ist keinesfalls auf der Missing- Trader- Ebene (Festsetzung nach § 14 III UStG) und aufgrund der schwierigen und unklaren Rechtslage auf der Buffer- bzw. Exporteurebene (Vorsteuerkürzung aufgrund der fehlenden Voraussetzungen des § 15 UStG) möglicherweise eingeschränkt zu erwarten, auch wenn sich die ausgebrachten dinglichen Arreste in die Firmen- und Privatvermögen lediglich zur vorläufigen Realisierung der Steuerforderungen auf Vermögenswerte von ca. 220 Mio. DM erstreckt haben sollen.

Der Umsatzsteuerberater, 2002, Nr. 8, S. 265 – 270;

Karussellgeschäfte – Von Exporteuren, Pufferfirmen, Missing Tradern – Risiken bei der Anbahnung neuer Geschäftsbeziehungen;

Dip.Finw. Jochen Wenning



Beispiel :

Exporteur A beliefert auf dem Papier den Missing Trader B mit Waren. Für die fingierte innergemeinschaftliche Lieferung von A an B beantragt A in den Niederlanden die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferung (1.000.000 €). Der Missing Trader B müsste die erhaltene Lieferung als steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb behandeln (§ 1 a UStG). Bemessungsgrundlage für den zu erklärenden innergemeinschaftlichen Erwerb wäre gemäß § 10 I UStG der Nettopreis, auf den die Umsatzsteuer zu berechnen wäre (160.000 €). Gleichzeitig könnte er einen entsprechenden Vorsteuerabzug geltend machen (§ 15 I Nr. 3 UStG). Der Missing Trader erklärt diesen innergemeinschaftlichen Erwerb jedoch nicht. Er liefert an Exporteur C weiter, mit Rechnung und Umsatzsteuerausweis. Dabei behandelt er seinen Einkaufspreis zzgl. geringen Gewinnaufschlag (44.000 €) als Bruttowert und rechnet die Umsatzsteuer mit 13,8 % heraus (1.044.000. → 900.000 € zzgl. 144.000 € USt). Mit dem durch die Weiterlieferung an C erzielten Bruttoentgelt kann B seine Kreditorenverbindlichkeit gegenüber A begleichen (1.000.000) sowie noch einen kleinen Gewinn realisieren (44 000 €). Die durch die Lieferung an C gegenüber dem Finanzamt nach § 1 UStG entstehende Umsatzsteuer führt B vorsätzlich nicht ab. Obwohl B die gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht an das Finanzamt abführt, macht Exporteur C diese als Vorsteuer geltend, bevor er die Ware mit geringen Gewinnaufschlag (50.000 €) steuerfrei innergemeinschaftlich nach § 4 I b i.V.m. § 6a UStG an A zurückveräußert (950.000 €).

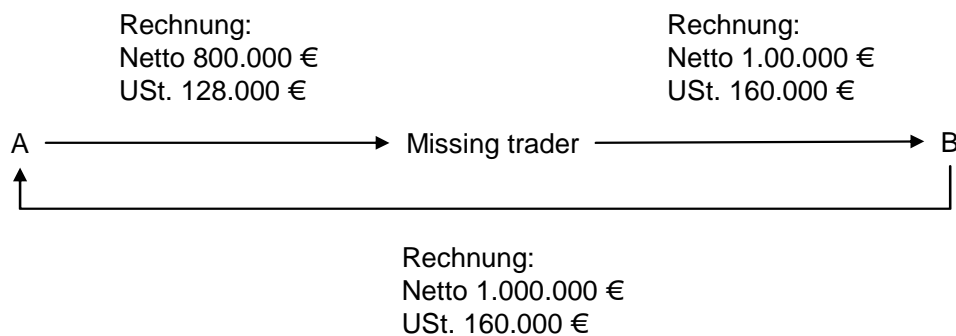
Anhang III Beispiel für den innerstaatl. USt- Betrug in Form von Karussellgeschäften

Umsatzsteuerrundschau, 2003, Nr. 9, S. 423 – 427

Der lange Weg zum Ursprungslandprinzip; Amtsrat Christian Weber

Bei dem nachfolgenden Beispiel für ein innerstaatliches Karussellgeschäft (welches dem oben genannten Aufsatz entnommen ist) handelt es sich nicht um ein reines Karussellgeschäft, wie es dem Grundmuster der innergem. USt- Karusselle entspricht. Dies ist vor allem im Hinblick auf das typischen Netto- Brutto- Vertauschens beim Missing Trader der Fall.

Beispiel



A erhält zunächst 928.000 € vom Missing Trader und zahlt anschließend 1.160.000 € an B, so dass sein Verlust 232.000 € beträgt. Der Missing Trader hingegen zahlt 928.000 € an A und erhält 1.160.000 € von B; so dass er einen Gewinn in gleicher Höhe erzielt, mit dem der Verlust des A ausgeglichen wird. Für B ergibt sich keine finanzielle Auswirkung. Seine Umsatzsteuerschuld i.H.v. 160.000 € - 128.000 € = 32.000 € zahlt der Missing Trader nicht. A macht in seiner Umsatzsteuer- Voranmeldung eine Erstattung i.H.v. 32.000 € geltend, die den Ertrag des Karussells repräsentiert (16 % des vom Missing Trader angesetzten Gewinnaufschlags i.H.v. 200.000 €). Für das Finanzamt ist jedoch auffällig, dass A die Waren einer bestimmten Sorte, die er kurz zuvor für netto 800.000 € verkauft hat, nun für 1.000.000 € erwirbt. Ein solches Karussell würde nicht nur bedeutend weniger Ertrag abwerfen als die gängigen Karusselle, es wäre auch leichter zu entdecken.

Anhang IV Das innergem. Kontrollsystem im Binnenmarkt

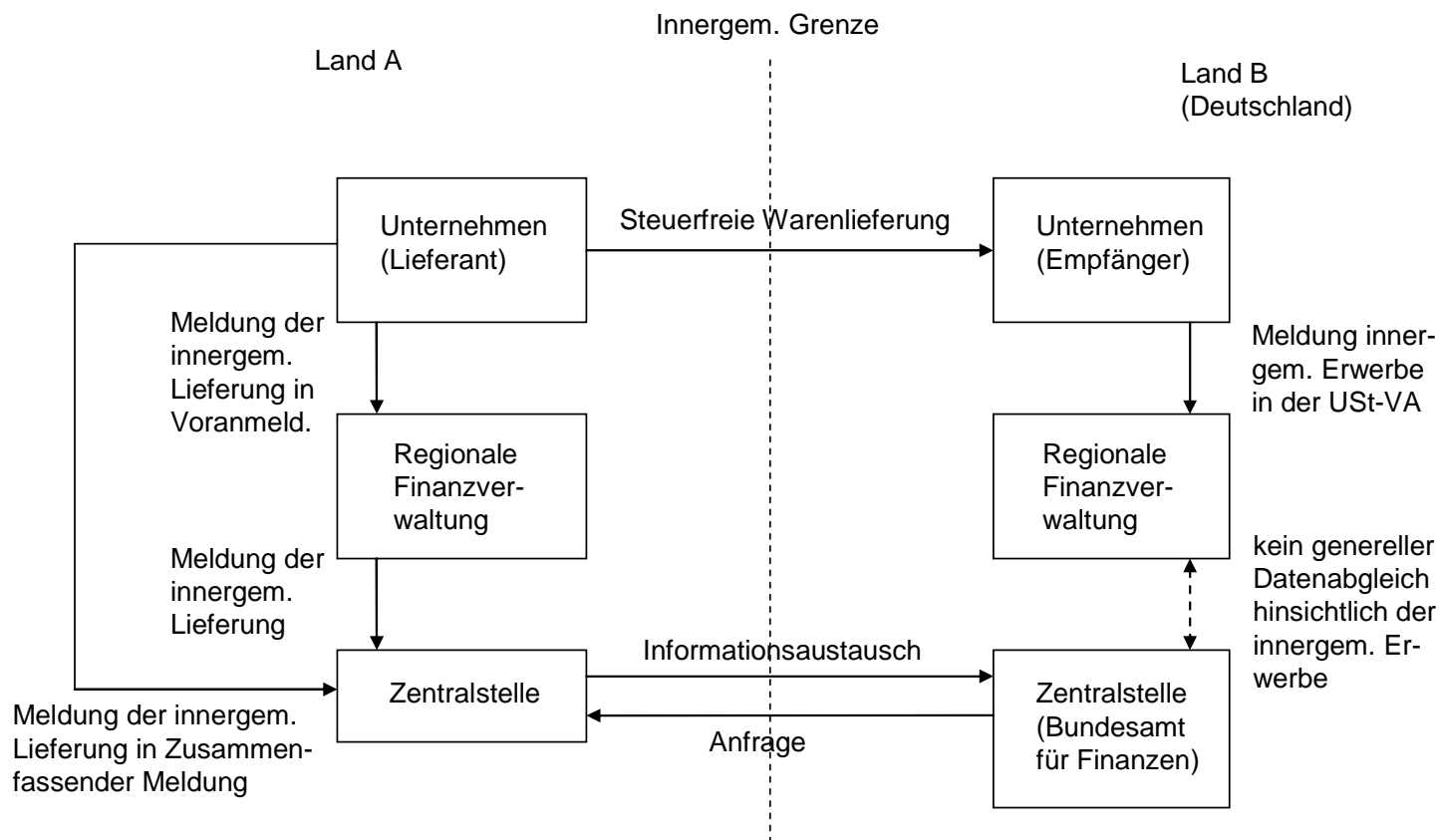


Abb. In Anlehnung an: - ifo- Studien zur Finanzpolitik, Nr. 49, Europäische Umsatzsteuerharmonisierung und Clearing- Verfahren, S. 29, von Dipl.-Volkswirt Rüdiger Parsche; sowie
- die steuerliche Betriebsprüfung, 2002, Nr. 5, Umsatzsteuerkarussellgeschäfte: nationale Ohnmacht – internationaler Umsatzsteuerbetrug ?, S. 127 – 129, von Dipl.Finw. Petra Klawikoski, Dipl.Finw. Silvia Leitmeier, und Dipl.Finw. Roland Zühlke

Anhang V Beispiel zu § 25 d UStG (Haftung für schuldhaft nicht abgeführte Steuer)

Deutscher Steuerberaterverband, Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und anderen Steuern (Steueränderungsgesetz – StVBG) vom 26. September 2001

Zu § 25 d (Haftung des Leistungsempfängers für die schuldhaft nicht abgeführte Steuer)

Die Regelung des neu geschaffenen § 25 d zur Haftung des Leistungsempfängers ist keineswegs so ausgestaltet worden, dass rechtstreue (ehrliche) Unternehmer nicht auch in Haftung genommen werden können. Allein die Tatsache, dass eine Haftung auch dann eintritt, wenn der Leistungsempfänger den Umständen nach Kenntnis von der schuldhaften Nichtabführung der Umsatzsteuer durch den Leistungsempfänger haben musste, wird im Ergebnis dazu führen, dass jeder Unternehmer (Leistungsempfänger) in Haftung genommen werden kann.

Bietet z.B. ein insolvenzgefährdetes Unternehmen Waren zu Sonderkonditionen an, um durch Umsatzausweitung zu einer Verbesserung der Finanz- und Ertragslage zu kommen, stellt sich für den potentiellen Abnehmer die Frage, ob er ohne Haftungsrisiken einen Kaufvertrag abschließen kann, wenn ihm die Krisensituation des Lieferanten bekannt ist. Wird der Lieferant insolvent, ohne dass er die Ausgangssteuer an das Finanzamt abgeführt hat, weil er die vorhandene Liquidität zur Begleichung von Lieferantenrechnungen eingesetzt hat, stellt sich die Frage, ob der Haftungstatbestand erfüllt ist, weil sich der Lieferant leichtfertig außerstande gesetzt hat, die ausgewiesene Steuer zu entrichten.

Anhang VI Grundprinzip des Kettenbetrugs in der Bauwirtschaft

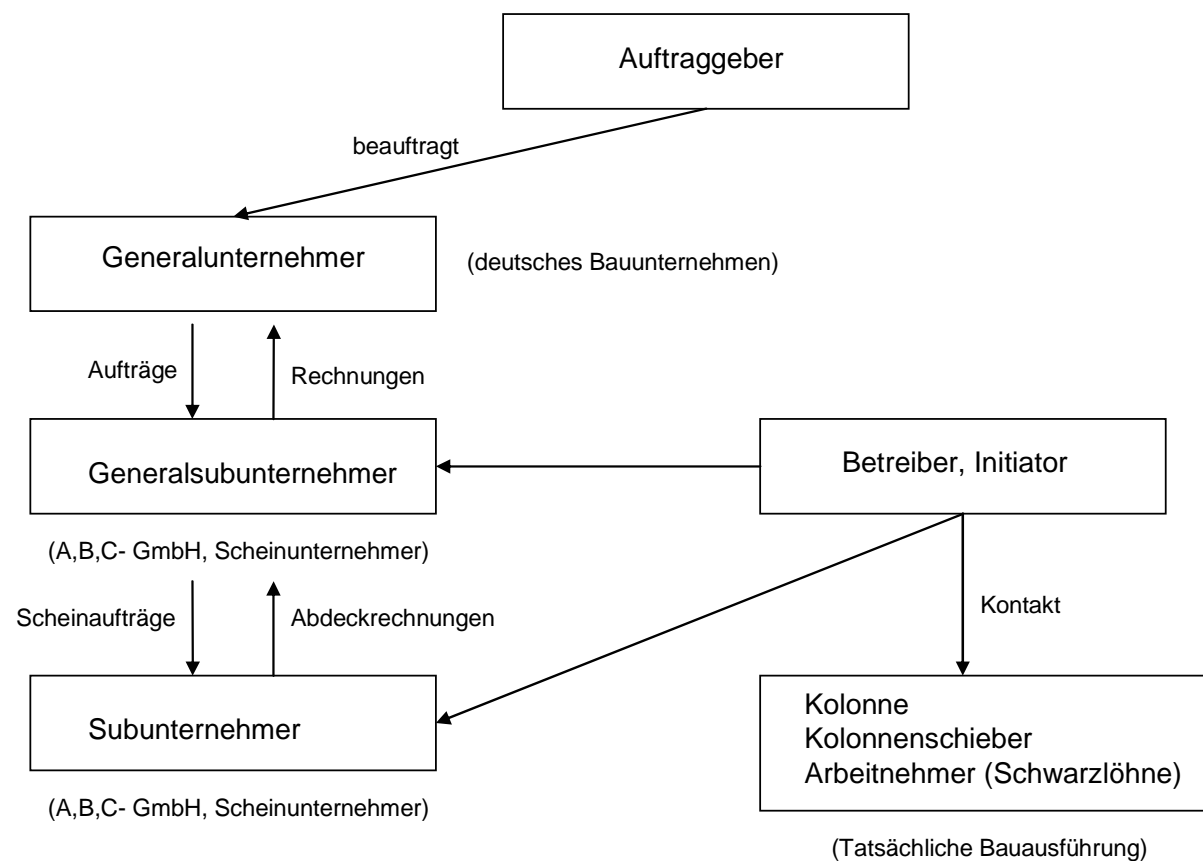


Abb. in Anlehnung an: - Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 99 BHO – Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung – Vorschläge an den Gesetzgeber, 3. September 2003

Anhang VII Beispiel zu § 13 b I S. 1 Nr. 4 UStG (Steuerschuldverlagerung bei bestimmten Bauleistungen)

NWB, Fach 7, S. 6233 – 6242;

Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei der Umsatzsteuer auf alle Grundstücksumsätze und bestimmte Bauleistungen;

Regierungsdirektor Michael Langer

Beispiel 8 (ohne Ausübung des Wahlrechts aus Tz. 22 des BMF- Schr. v. 31.3.2004):

Der in Köln ansässige Handwerker H führt am 10.5.2004 in Bonn den Einbau von Wasserrohren in einem Verwaltungsgebäude des Bauunternehmers B aus (Bemessungsgrundlage: 20.000 €). Die Rechnung über diesen steuerpflichtigen Umsatz erstellt H im Mai 2004. B hat monatlich USt- Voranmeldungen abzugeben. B erbringt regelmäßig Bauleistungen i.S. des § 13 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG. B hat im Januar 2004 eine Anzahlung in Höhe von 5000 € + 16 % USt = 5800 € geleistet. H hat eine entsprechende Rechnung ausgestellt und die Anzahlung in seiner USt- Voranmeldung für Januar 2004 angegeben.

Der Einbau der Wasserrohre ist eine Werklieferung des H, die unter § 13 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG fällt. Steuerschuldner für diesen Umsatz ist B. Die Steuer entsteht mit Ablauf des Monats Mai 2004. B hat den Umsatz in seiner Voranmeldung Mai 2004 anzumelden. Bemessungsgrundlage ist das Gesamtentgelt in Höhe von 20.000 €. Dieser Betrag ist auch für den Vorsteuerabzug maßgebend (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG).

H hat eine Rechnung auszustellen mit dem Nettoentgelt in Höhe von 20.000 €; die Anzahlung ist in voller Höhe (5800 €) abzuziehen. Die für die Anzahlung im Januar 2004 von H erteilte Rechnung ist zu berichtigen.

Beispiel 9 (mit Ausübung des Wahlrechts aus Tz. 22 des BMF- Schr. v. 31.3.2004):

Sachverhalt wie Beispiel 8. Der Einbau der Wasserrohre ist eine Werklieferung des H, die unter § 13 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG fällt. Steuerschuldner für diesen Umsatz ist B. Die Steuer entsteht mit Ablauf des Monats, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist, das ist mit Ablauf des Monats Mai 2004. B hat den Umsatz in seiner USt- Voranmeldung Mai 2004

anzumelden. Bemessungsgrundlage ist das Gesamtentgelt in Höhe von 20.000 € abzüglich der Anzahlung 5000 € = 15.000 €. Dieser Betrag ist auch für den Vorsteuerabzug maßgebend (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG).

H hat eine Rechnung auszustellen mit dem Nettoentgelt in Höhe von 20.000 €; die (Netto) Anzahlung (5000 €) ist abzuziehen. Die für die Anzahlung im Januar 2004 von H erteilte Rechnung ist nicht zu berichtigen.

Schlussrechnung nach alter Rechtslage

Schlussrechnung (netto)	20.000 €
./. Abschläge (netto)	5.000 €
Zu zahlen (netto)	15.000 €
Zzgl. USt	2.400 €

Schlussrechnung nach neuer Rechtslage (mit Wahlrechtsausübung)

Schlussrechnung (netto)	20.000 €
./. Abschläge (netto)	5.000 €
Zu zahlen (netto)	15.000 €

Schlussrechnung nach neuer Rechtslage (ohne Wahlrechtsausübung)

Schlussrechnung (netto)	20.000 €
./. Abschläge (netto)	5.800 €
Zu zahlen (netto)	14.200 €

Nach der alten Rechtslage sind dem leistenden Unternehmer insgesamt 23.200 € zugeflossen, von denen 20.000 € auf die Netto- Leistung sowie 3200 € auf die entsprechenden Umsatzsteuerzahlungen entfallen. Nach der neuen Rechtslage unter Ausübung des Wahlrechts sind dem Unternehmer insgesamt 20.800 € zugeflossen, von denen 20.000 € auf die Nettoleistung sowie 800 € auf die entsprechenden Umsatzsteuerzahlungen aus den Abschlagszahlungen entfallen. Im Fall der Neuregelung ohne Wahlrechtsausübung sind dem leistenden Unternehmer

sind dem Unternehmer 20.000 € zugeflossen, die insgesamt auf die Netto- Leistung entfallen. Da der Unternehmer jedoch die aus den Abschlägen fällige Umsatzsteuer in Höhe von 800 € bereits an das Finanzamt gezahlt hat, muss er diese im nach hinein nicht mehr bestehende Steuerschuld entsprechend rückgängig machen. D.h. wird vom Wahlrecht kein Gebrauch gemacht, hat der leistende Unternehmer als vertragliche Nebenpflicht eine entsprechende Rechnung unter Hinweis auf die Steuerschuld des Empfängers auszustellen (§ 14, 14 a V UStG) und die bislang ausgestellten Abschlagszahlungen nach den Regelungen des § 27 I S. 3, § 17 I S. 1, 2. Halbsatz UStG zu berichtigen. Zwar hat der leistende Unternehmer sodann die Möglichkeit, über eine korrigierte Umsatzsteuervoranmeldung die geleistete Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückzufordern, nach § 27 I S. 3 UStG ist dies jedoch erst dann möglich, wenn die Lieferung ausgeführt ist. Bei Bauleistungen ist dies in der Regel der Zeitpunkt der Abnahme. Der leistende Unternehmer kann somit in der Zeit bis zur Abnahme einschließlich des in der Finanzverwaltung für die Bearbeitung des Antrags notwendigen Zeitraums von 3 - 4 Monaten (ungefähre Bearbeitungszeit der Finanzverwaltung bis zur Auszahlung) nicht über die Umsatzsteuer verfügen. Die fehlenden 800 € an geleisteter Umsatzsteuer muss der Unternehmer somit bis zu deren Rückerstattung durch das Finanzamt in seiner Liquiditätsplanung zwischenfinanzieren. Für den empfangenden Unternehmer ergibt sich hingegen bis zur Abnahme der Leistung (infolge der erst ab diesem Zeitpunkt notwendigen Korrektur der Umsatzsteuervoranmeldung hinsichtlich des, im nachhinein, zu unrecht gewährten VSt- Abzugs aus den Anzahlungen) ein zeitlich begrenzter Liquiditätsvorteil, da seine Zahllast gegenüber dem leistenden Unternehmer um die gesamte Bruttozahlung von 5800 € vermindert wird, während er in infolge des VSt- Abzugs real nur 5000 € dafür aufwenden musste.

Anhang VIII Vergleich der Auswirkungen einer Ausübung bzw. Unterlassung des Wahlrechts aus Tz. 22 des BMF- Schr. v. 31.3.2004 (zu § 13 b I S. 1 Nr. 4 UStG)

Hinsichtlich einer nachträglichen Versagung der Möglichkeit zur Wahlrechtsübung ergibt sich für Beispiel 9 (s.o.) folgendes Bild:

Schlussrechnung nach neuer Rechtslage (mit Wahlrechtsausübung)

Schlussrechnung (netto)	20.000 €	
./. Abschläge (netto)	5.000 €	
Zu zahlen (netto)	15.000 €	an den leistenden Unternehmer zzgl. 2400 € USt an das FA (für den Umsatz abzgl. der an bereits vor in Kraft treten der Steuerschuldverlagerung geleisteten Netto- Anzahlungen) da der leistende Unternehmer die aus der Brutto- Anzahlung fällige USt in Höhe von 800 € schuldet.

Erfolgt nun aber durch den leistenden Unternehmer die Versteuerung der entsprechend erhaltenen Anzahlungen nicht ordnungsgemäß, so dass eine Wahlrechtsausübung als nicht wirksam angesehen wird, ergibt auf Grund der geänderten Situation folgendes Bild:

Schlussrechnung nach neuer Rechtslage (ohne Wahlrechtsausübung)

Schlussrechnung (netto)	20.000 €	
./. Abschläge (netto)	5.800 €	
Zu zahlen (netto)	14.200 €	an den leistenden Unternehmer zzgl. 3200 € USt an das FA (für den Gesamtumsatz)

Für den leistenden Unternehmer bedeutet dies folgendes:

- Korrektur der USt- VA bzw. -Erklärung in Höhe der USt aus den erhaltenen Brutto- Anzahlungen (i.H.v.), die nach der neuen Rechtslage ohne Wahlrechtsausübung als Netto- Anzahlungen behandelt werden.
- keine Steuerschuld mehr hinsichtlich des Umsatzes gegenüber dem Finanzamt

-Rückzahlung der 800 € die der leistende Unternehmer nach der neuen Rechtslage zuviel vom empfangenden Unternehmer erhalten hat, da der leistende Unternehmer nach der alten Rechtslage insges. 20.800 € erhalten hat (5800 € Brutto Anzahlung zzgl. 15.000 € Netto- Schlussrate) ihm nach der neuen Rechtslage ohne Wahlrechtsausübung aber nur 20.000 € insgesamt zustehen (5800 Netto- Anzahlung zzgl. 14.200 € Netto- Schlussrate)

Für den empfangenden Unternehmer bedeutet dies folgendes

- Korrektur der USt- VA bzw. -Erklärung in Höhe der ggf. aus geleisteten Brutto- Anzahlungen gezogenen VSt (i.H.v. 800 €), die nach der neuen Rechtslage ohne Wahlrechtsausübung als Netto- Anzahlungen behandelt werden. Gleiches gilt auch hinsichtlich der USt- Schuld sowie ggf. dem zeitkongruenten VSt- Abzug bzgl. der Restzahlung (i.H.v. 2400 €)
 - Steuerschuld für den Gesamtumsatz in Höhe von 3200 €
 - Rückforderung gegenüber den leistenden Unternehmer in Höhe von 800 € (da der empfangende Unternehmer bedingt durch die Wahlrechtsausübung insgesamt 20.800 an den leistenden Unternehmer gezahlt hat obwohl er ihm ohne Wahlrechtsausübung ledig 20.000 € schuldet)
- Hierin besteht nun das eigentliche Risiko einer nachrangigen Versagung der Wahlrechtsausübung für den empfangenden Unternehmer – sofern er dieses, nach der neuen Rechtslage ohne Wahlrechtsausübung, zuviel gezahlte Entgelt vom leistenden Unternehmer nicht zurück- erhält

Anhang VIV Beispiele zu § 13 c UStG (Haftung bei Abtretung, Verpfändung oder Pfändung von Forderungen)

Plückebaum/ Malitzky/ Widmann, § 13 c/1 - § 13 c/3, (siehe auch BMF- Schr. v. 24.5.2004 – IV B 7 – S 7279 a – 17/04 / IV B 7 – S 7279 b – 2/04);

Haftung bei Abtretung, Verpfändung oder Pfändung von Forderungen (§ 13 c UStG) sowie Haftung bei Änderung der Bemessungsgrundlage(§ 13 d UStG);

Wolfgang Köhler

Beispiel 1

Der leistende Unternehmer hat aufgrund einer Umsatzsteuer- Voranmeldung einen Betrag in Höhe von 20.000 Euro an das Finanzamt zu entrichten. In der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist auch ein Forderungsbetrag in Höhe von 100.000 Euro enthalten, der zivilrechtlich zuzüglich 16.000 Euro Umsatzsteuer an den Abtretungsempfänger abgetreten worden ist, den dieser auch vereinnahmt hat. Der leistende Unternehmer entrichtet bei Fälligkeit nur einen Betrag in Höhe von 15.000 Euro an das Finanzamt.

Somit ist die Haftungsinanspruchnahme nur in Höhe von 5000 Euro (20.000 Euro – 15.000 Euro)zulässig.

Beispiel 2

Wie Beispiel 1. Der Leistenden Unternehmer entrichtet die Steuer bei Fälligkeit nun ab gar nicht. Das Finanzamt stellt fest, dass der Abtretungsempfänger diese Forderung an einen Dritten für 80.000 Euro zuzüglich 12.800 Euro Umsatzsteuer übertragen hat.

Die Haftungsinanspruchnahme ist in voller Höhe von 16.000 Euro zulässig, weil die Forderung infolge der Übertragung an einen Dritten als in voller Höhe vereinnahmt gilt.

Beispiel 3

Der leistende Unternehmer hat aufgrund der Umsatzsteuer- Voranmeldung für den Monat Juli 2004 einen Betrag in Höhe von 20.000 Euro an das Finanzamt zu entrichten. In der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist auch ein Forderungsbetrag in Höhe von 100.000 Euro enthalten, der zivilrechtlich zuzüglich 16.000 Euro Umsatzsteuer an den Abtretungsempfänger abgetreten worden ist. Der leistende Unternehmer entrichtet bei Fälligkeit nur einen betrag von 5000 Euro an das Finanzamt. Das Finanzamt stellt fest, dass der

Abtretungsempfänger am 15. August 2004 aus der abgetretenen Forderung nur einen Teilbetrag in Höhe von 58.000 Euro erhalten hat.

Somit ist der Haftungstatbestand frühestens am 15. August 2004 erfüllt. Der Haftungsbetrag ist der Höhe nach auf 15.000 Euro (20000 Euro – 5000 Euro) begrenzt. Wegen der nur teilweisen Vereinnahmung der Forderung ist der Abtretungsempfänger nur in Höhe von 8000 Euro (in dem vereinnahmten Betrag enthaltene Steuer) in Anspruch zu nehmen.

Bei den oben genannten Beispielen gilt es jedoch folgendes zu beachten: Die Beispiele, die dem BMF Schreiben vom 31.3.2004 entnommen wurden, unterstellen das es sich bei der nicht rechtzeitig abgeführten USt vorrangig um die in den abgetretenen Forderungen enthaltene USt handelt. Die übrigen in der betreffenden Steuerfestsetzung enthaltenen Umsätze werden bei der Berechnung des Haftungsbetrages außer acht gelassen. Eine Haftung kann aber nur anteilig im Verhältnis der USt aus den abgetretenen Forderungen zu den gesamten in der Steuerfestsetzung enthaltenen Umsätzen erfolgen. Da entsprechende Regelungen zu diesem Bereich weder aus dem Gesetz noch aus dem entsprechenden BMF- Schreiben hervorgehen, besteht in diesem Bereich noch erheblicher Klärungsbedarf.

Anhang X Beispiel zu § 13 b I S. 1 Nr. 3 UStG (Steuerschuldverlagerung bei Grundstücks-
Umsätzen)

Umsatz- und Verkehrssteuerrecht, 2004, Nr. 11, S. 367 – 370;

Das Verhältnis der Grunderwerbsteuer zur Umsatzsteuer;

Notar Dr. Stefan Gottwald

3. Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer

Bei einem Verzicht auf die Umsatzsteueroption entsteht die Umsatzsteuer aus dem Nettoentgelt zuzüglich der halben Grunderwerbssteuer.... Trägt dagegen – wie gewöhnlich – der Erwerber die Grunderwerbsteuer, so gilt folgende umsatzsteuerliche Berechnung:

Beispiel:

Ein Grundstück wird umsatzsteuerpflichtig verkauft für 100.000 € zuzüglich
Umsatzsteuer

Umsatzsteuer:

Nettopreis (100.000 €) + halbe Grunderwerbsteuer (1750 €) = 101.750 € (Entgelt);

Hieraus 16 % Umsatzsteuer = 16.260 €

4. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer

a.) Bisherige Ansicht

Die wirksame Option zur Umsatzsteuerpflicht hat nach bislang einhelliger Ansicht eine nachteilige Folge im Hinblick auf die Grunderwerbsteuer. Der um die Umsatzsteuer höhere Kaufpreis führte zu einer entsprechenden Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer, da die Umsatzsteuer als unselbstständiger Teil des zivilen Kaufpreises zur Gegenleistung für den Grunderwerb gezählt wurde. Dies galt unabhängig davon, ob der Erwerber zum Vorsteuerabzug berechtigt war oder nicht.

Aus Vereinfachungsgründen berechnete die Finanzverwaltung jedoch die Grunderwerbsteuer nicht aus dem Gesamtkaufpreis von 116.280 €. Bemessungsgrundlage sollte vielmehr der Kaufpreis ohne Berücksichtigung der Erhöhung durch die halbe Grunderwerbsteuer sein, also hier 116.000 €.

Bisher galt daher folgende Kurzformel

16 % Umsatzsteuer auf 101.750 € [16.280 €]

3,5 % Grunderwerbsteuer auf 116.000 € [4060 €]

b.) Änderungen durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004

Seit in Krafttreten des § 13 b I Nr. 3 UStG n.F. am 1.4.2004 schuldet jedoch bei einer Option zur Umsatzsteuer nur noch der Grundstücksverkäufer die Umsatzsteuer und nicht mehr wie bisher der Verkäufer. Der Wechsel des Steuerschuldners im Zuge Haushaltsbegleitgesetzes bedeutet, dass die Umsatzsteuer nicht mehr Bestandteil des Kaufpreises, sondern als originäre Steuerschuld des Käufer anzusehen ist. Gemäß § 8 I GrEStG bemisst sich die Grunderwerbsteuer jedoch nach dem Wert der Gegenleistung. Gegenleistung im grunderwerbsteuerlichen Sinn ist jede Leistung, die der Verkäufer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstücks empfängt oder der Erwerber als Entgelt für das Grundstück gewährt, d.h. alles das, was der Veräußerer nach den maßgeblichen Verpflichtungsgeschäft vom Erwerber zu fordern berechtigt ist.

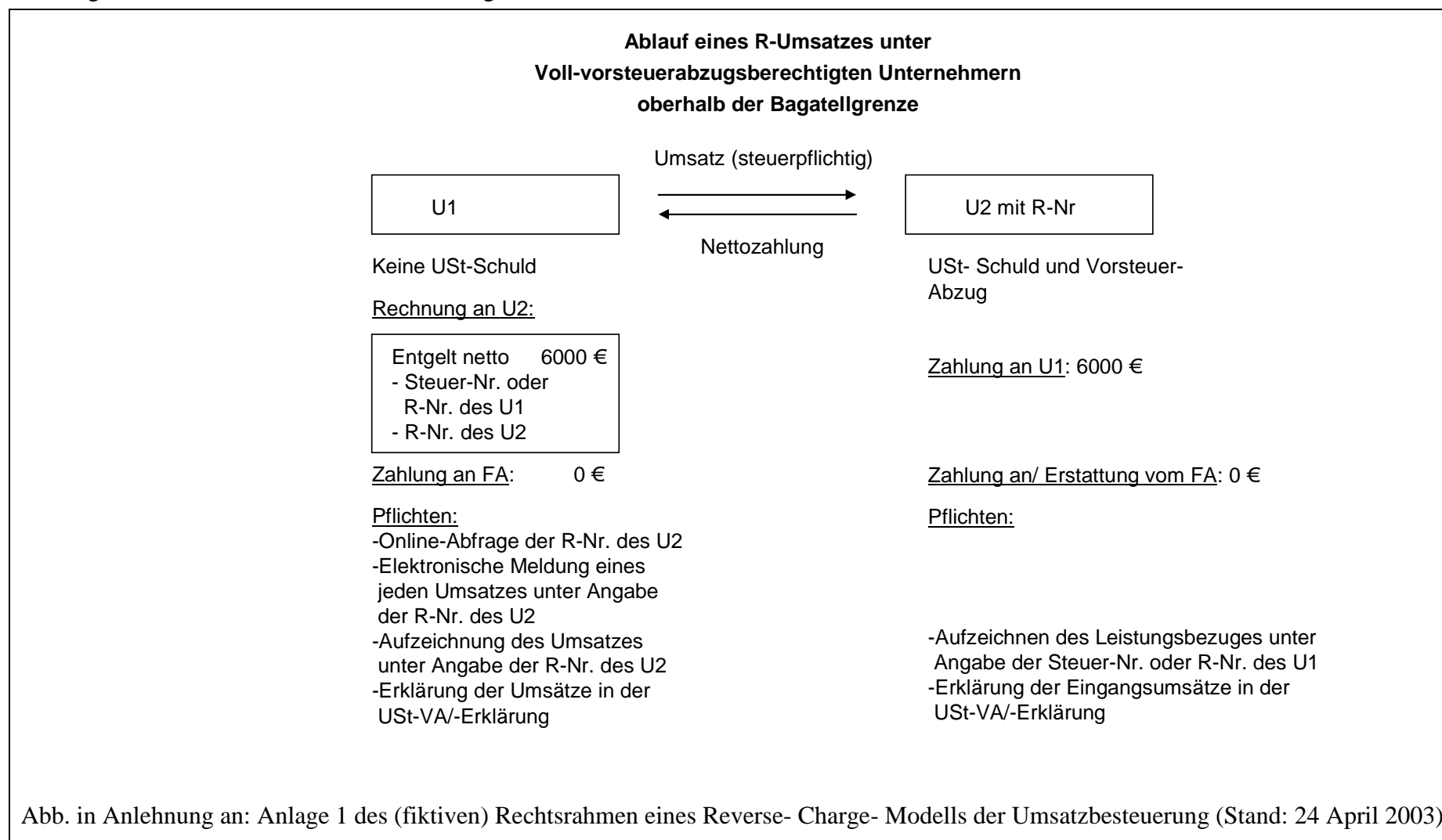
...

Seit Inkrafttreten des § 13 b I Nr. 3 UStG n.F. am 1.4.2004 gilt daher künftig folgende Kurzformel:

16 % Umsatzsteuer auf 101.750 € [16.280 €]

3,5 % Grunderwerbsteuer auf 100.000 € [3500 €] [= 80 € Ersparnis]

Anhang XI Umsatzablauf im Reverse Charge Modell



**Ablauf eines Umsatzes an
Einrichtungen öffentlichen Rechts für den Hoheitsbereich,
Nichtunternehmer, Kleinunternehmer, Unternehmer ohne R-Nr.
oder Unternehmer für ihren nichtunternehmerischen Bereich**

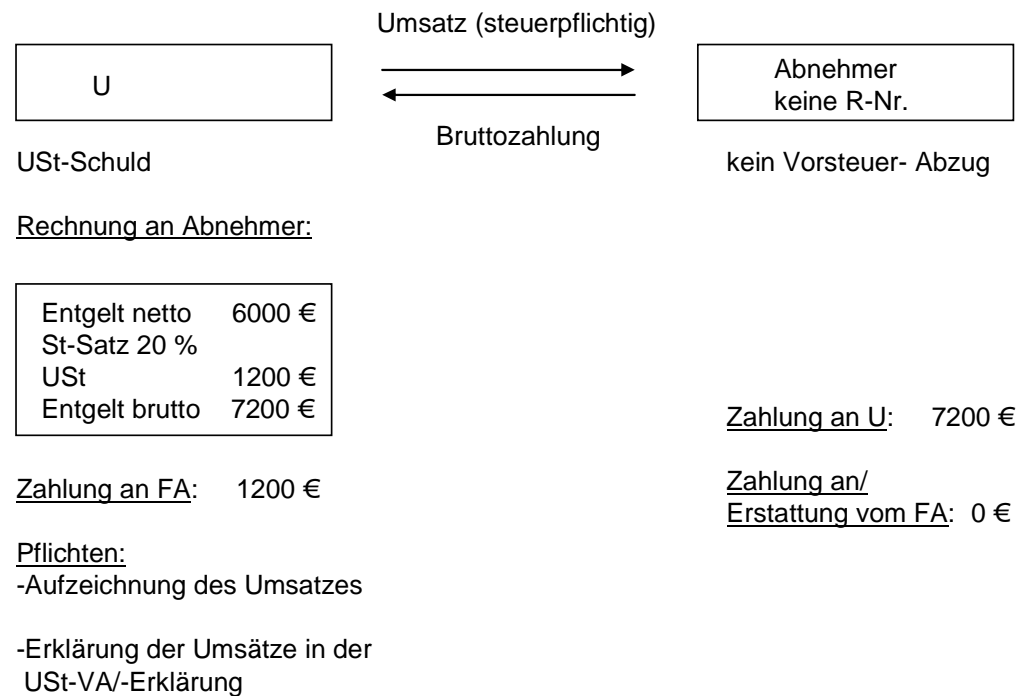


Abb. in Anlehnung an: Anlage 1 des (fiktiven) Rechtsrahmen eines Reverse-Charge-Modells der Umsatzbesteuerung (Stand: 24 April 2003)

**Ablauf eines Umsatzes an
Voll-vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern
unterhalb der Bagatellgrenze**

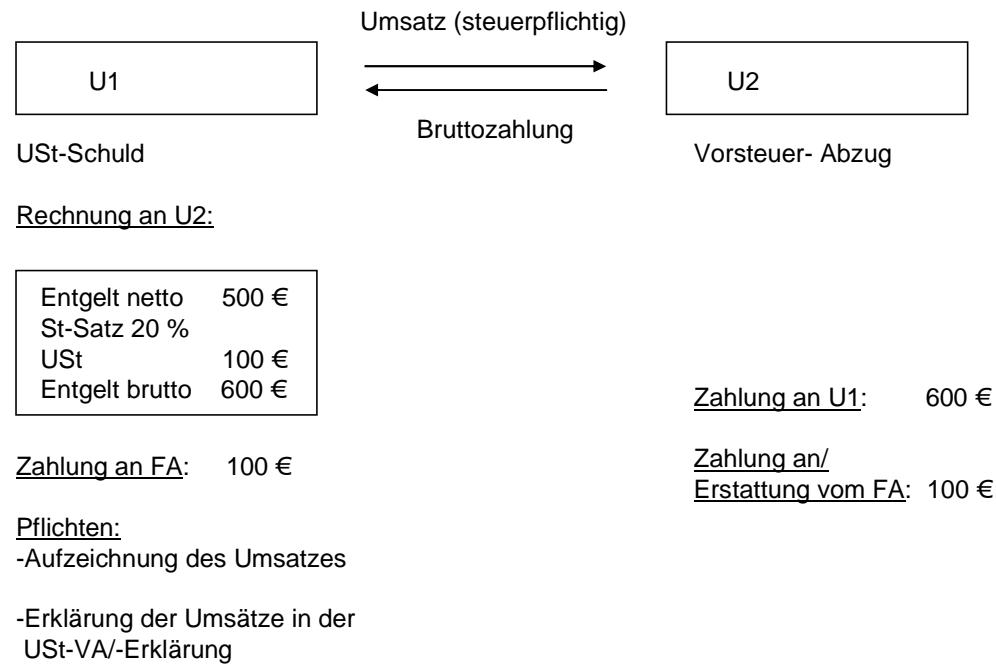


Abb. in Anlehnung an: Anlage 1 des (fiktiven) Rechtsrahmen eines Reverse-Charge-Modells der Umsatzbesteuerung (Stand: 24 April 2003)

Anhang XII Steuerausweis und VSt- Abzug im gültigen System im Vergleich zum „Reverse Charge Verfahren“

Umsatzsteuer- Rundschau, 2003, Nr. 7, S. 332 – 342

Fortschritte bei der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Diskussion um kritische Punkte - , Gunter Ammann

Tabelle I - Steuerausweis und Vorsteuerabzug; EU-Mehrwertsteuersystem nach der 6. EG-Richtlinie 77/388 EWG

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Leistung Nr.Datum	Wer an Wen	Entgelt	Steuer	FA „erhält“	Zahllast Unternehmer	FA „zahlt“	FA bleibt	Zeitraum
1-16.12.00	A an B	100	16	16 (von A)	16	16 (an B)	0	Januar
2-16.01.00	B an C	200	32	32 (von B)	16	32 (an C)	0	Februar
3-16.02.01	C an D	300	48	48 (von C)	16	48 (an D)	0	März
4-16.03.01	D an E (Konsument)	400	64	64 (von D)	16	-	64	April

Tabelle II - Steuerausweis und Vorsteuerabzug im „Reverse- Charge-Verfahren“

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Leistung Nr.Datum	Wer an Wen	Entgelt	Steuer	FA „erhält“	Zahllast Unternehmer	FA „zahlt“	FA bleibt	Zeitraum
1-16.12.00	A an B	100	16	16 (von B)	0	16 (an B)	0	Januar
2-16.01.00	B an C	200	32	32 (von C)	0	32 (an C)	0	Februar
3-16.02.01	C an D	300	48	48 (von D)	0	48 (an D)	0	März
4-16.03.01	D an E (Konsument)	400	64	64 (von D)	64	-	64	April

Die Verrechnung wechselseitiger Ansprüche aus dem Umsatzsteuergesetz versperrt den Blick dafür, dass diese Ansprüche getrennt entstehen. Es liegt an der Darstellung, dass die aus einer einzigen Umsatzkette entstehenden Beträge miteinander verrechnet werden und so eine Zahllast scheinbar „fraktioniert“ wird (Tab. I Spalte 6). Es bedarf keinerlei Überlegungen, dass die Umsatzsteuer für jeden Unternehmer aus diesem Umsatz gleich hoch bleibt, seine Zahllast dennoch gewaltig verändert wird, wenn er im gleichen Monat Investitionsgüter bezogen und bezahlt hat, die zu hohen Vorsteuerguthaben führten.

Beiden Verfahren ist gemein, dass der gesamte Umsatzsteuerbetrag ausfällt, wenn der Letztverbraucher gezahlt hat, der leistende Unternehmer vor der Umsatzsteuerzahlung Bankrott geht. Im Reverse Charge Verfahren ist dieser Betrag das Maximum denkbaren Ausfalls. Im herkömmlichen System fällt dieser Betrag ebenfalls aus, hinzukommen aber diverse Steuer ausfälle infolge des unvalutierten Vorsteuerabzugs innerhalb der Unternehmerkette. Z.B. der Vorsteuerabzug für empfangene aber nicht bezahlte Leistungen eines insolventen Unternehmers, bzw. der Vorsteuerabzug für empfangene Leistungen für die der Leistungserbringer die entsprechende Umsatzsteuer nicht abführt usw.... .

Anhang XIII Auswirkungen neuer Modelle bei der Umsatzbesteuerung

ifo- Schnelldienst, 2003, Nr. 6, S. 28 – 36, Entwicklung des Umsatzsteueraufkommens und finanzielle Auswirkungen neuerer Modelle bei der Umsatzbesteuerung, Andrea Gebauer

Geschätztes Steuermehr- bzw. -mindereinnahmen in Mrd. EUR ¹				
	Kurzbezeichnung des Sachverhaltes	Mittler-Modell (Vorstufenbefreiung)	Reverse Charge Modell / Vorsteuer- Verrechnung	Reverse Charge Modell mit Gesamt- schuldnerhaftung
Dauereffekte				
1	Verhinderung von Karussellbetrug und sonstigem Vorsteuerbetrug	1,5	Tendenziell geringere Mehreinnahmen	Vergleichbar
2	Reduzierung von Steuerausfällen aufgrund von Insolvenzen und anderen erfolglosen Beitreibungen	1,0	Vergleichbar	Vergleichbar
3	Missbräuchliche Verwendung der F- Nr., Ident.- Nr. bzw. USt- IdNr. (anfängliche jährliche Auswirkungen)	- 1,5 bis - 5	Tendenziell geringere Ausfälle	Tendenziell größere Ausfälle
Einmaleffekte				
4	Temporäre Steuerausfälle wegen Wegfall der Sonderzahlungen nach § 47 UStDV* (Dauerfristverlängerung) ohne Übergangsregelung	(-7,4) ²	Vergleichbar	Vergleichbar
5	Steuerausfälle wegen monatsüberschreitender Rechnungen	-0,5	Vergleichbar	Vergleichbar
6	Wegfall der bisherigen Ist- Besteuerung (§ 20 UStG)	0,2	Vergleichbar	Vergleichbar
¹ Die Kommentare in den Spalten Reverse Charge Modell/ Vorsteuerverrechnung und Reverse Charge Modell mit Gesamtschuldnerhaftung beziehen sich immer auf die finanziellen Auswirkungen bei Einführung des Mittler Modells. ² Bei diesem Verlust handelt es sich lediglich um einen temporären Ausfall * UStDV = Umsatzsteuerdurchführungsverordnung				

Bei den vorgenannten finanziellen Überlegungen wurden die durch einen Systemwechsel entstehenden Verwaltungskosten (vor allem durch eine notwendige Personalaufstockung sowie eine bessere technische Ausstattung) und die zu erwartenden enormen Kontrollkosten noch nicht berücksichtigt. Beides darf jedoch nicht unterschätzt werden. So geht der Bundesrechnungshof beispielsweise je nach gewähltem System und seiner konkreten Ausgestaltung von bis einem zusätzlichen Personalbedarf von bis zu 8400 Bediensteten aus.

All dies kann im Extremfall dazu führen, dass die positiven finanziellen Effekte eines Systemwechsels tatsächlich durch die neuen Missbrauchsmöglichkeiten sowie die mit dem Systemwechsel verbundenen Kosten aufgezehrt werden.

Anmerkung: Auch wenn sich die Untersuchung des ifo- Institutes auf die im Rahmen zweier Bund- Länder- Arbeitsgruppen entwickelten Konzepte eines Reverse Charge Modells/ Vorsteuerüberrechnung sowie eines Reverse Charge Modells mit Gesamtschuldnerschaftung bezieht, sind die Auswirkungen mit denen bei Umsetzung des fiktiven Rechtsrahmens wohl vergleichbar, da sich die Konzepte in ihrer grundlegenden Ausgestaltung nicht wesentlich unterscheiden.

LITERATURVERZEICHNIS

Bücher und Lose Blattsammlungen

Carlé/Korn/Stahl/Strahl, Steueränderungen 2002, Dr. Otto Schmidt, 2002

Hoffrichter- Dahl/Moecker, Ausbildung im Steuerrecht – Umsatzsteuer (Band 6.)

6. Auflage, C. H. Beck, 2002

Köhler, Wolfgang, Haftung bei Abtretung, Verpfändung oder Pfändung von Forderungen
(§ 13 c UStG) sowie Haftung bei Änderung der Bemessungsgrundlage(§ 13 d UStG);
Plückebaum/ Malitzky/ Widmann (Umsatzsteuer- Kommentar), § 13 c/1 - § 13 c/3
sowie § 13 d/1 - § 13 d/3

Langer, Michael, Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei der
Umsatzsteuer auf alle Grundstücksumsätze und bestimmte Bauleistungen, NWB Fach 7
vom 13.4.2004, S. 6233 – 6242

Lippross, Umsatzsteuer, 21. Auflage, Erich Fleischer Verlag, 2004

Schönfeld, Lexikon für das Lohnbüro, Ausgabe 2004, Rehm, 2004

Zeitungsaufsätze

Ammann, Gunter, Anmerkungen zum Entwurf des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz
- Umsatzsteuer-Betrug mit Vorsteuer-Verrechnung vermeiden, UR 2001, Nr. 10,
S. 428 - 433

Ammann, Gunter, Plädoyer für das Umsatzsteuer- System „Erwerbsbesteuerung mit
Vorsteuerabzug“ auch in Deutschland – Ein Beitrag zur Vermeidung von
Vorsteuererschleichungen, UR 1994, S. 109 – 112

Ammann, Gunter, Fortschritte bei der Umsatzsteuerbetrugsbekämpfung – Diskussion um
kritische Punkte, UR 2003, Nr. 7, S. 332 – 342

Baumann, Dirk/ Müller, Gerome, Erweiterung der umsatzsteuerlichen Steuerschuldnerschaft
nach § 13 b auf Bauleistungen – Praxisprobleme bei der Umstellung auf die neue
Rechtslage – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 31.3.2004, DStR 2004, Nr. 28
S. 1160 – 1163

Dülmen, Heil, Das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz, StuB 2002, Nr. 5, S. 221 – 226

Faltenhauser, Kurt, Wege zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs – Grenzen und Risiken
des geltenden Mehrwertsteuersystems, ifo Schnelldienst, 2004, Nr. 2, S. 15 – 20

Forster, Eduard, Die Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des § 13 b UStG – Praktische
Konsequenzen – insbesondere für Grundstücksumsätze, UStB 2004, Nr. 4, S. 124 – 129

- Forwass, Bo, Mehrwertsteuerbetrug in der EU, DSWR 2004, Nr. 6, S. 156 - 158
- Fuchtel, Hans-Joachim, Die Umsatzsteuer im Zugriff von Betrügern – Reaktion der Politik, Stbg 2001, Nr. 8, S. 357 – 359
- Füllsack, Markus/Sommer, Alexander, Verschärfte Formen der Steuerhinterziehung – praktische Fälle zu § 370 a AO, Stbg 2003, Nr. 10, S. 461 – 468
- Gebauer, Andrea, Entwicklungen des Umsatzsteuersteueraufkommens und finanzielle Auswirkungen neuerer Modelle bei der Umsatzbesteuerung, ifo Schnelldienst, 2003, Nr. 6, S. 28 – 36
- Gehm, Matthias, Umsatzsteuerliches Karussellgeschäft und seine Zurückdrängung durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz, Betrieb und Wirtschaft 2002, Nr. 21, S. 893 – 900
- Gottwald, Stefan, Das Verhältnis der Grunderwerbsteuer zur Umsatzsteuer, UVR 2004, Nr. 11, S. 366 – 370
- Hahne, Klaus D., Die Haftung für Umsatzsteuerschulden bei der Abtretung und Verpfändung von Forderungen nach § 13 c UStG n.F., BB 2003, Nr. 51/52, S. 2720 – 2724
- Hentschel, Carsten, Rechtliche Hindernisse bei der Bekämpfung des grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetruges – Kritische Anmerkungen zur Wirksamkeit des StVbG und zum Vertrauensschutz bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, DStR 2003, Nr. 4, S. 102 – 105
- Hetzer, Wolfgang, Umsatzsteuerbetrug und Geldwäsche, ZfZ 2002, Nr. 2, S. 38 – 44
- Hillmann- Stadtfeld, Anja, Umsatzsteuernachschau und Verschärfung der Strafrechtsslage durch das Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz, DStR, 2002, Nr. 11, S. 434 – 437
- Hipler, Lothar, Die Umsatzsteueroption beim Grundstücksverkauf, Stbg 2004, Nr. 15 S. 358 – 366
- Huschens, Ferdinand, Neuregelungen im Bereich der Umsatzsteuer durch das StÄndG 2003, Teil II, INF 2004, Nr. 3, S. 99 – 107
- Huschens, Ferdinand, Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Grundstücksumsätzen und bestimmten Bauleistungen, INF 2004, Nr. 7, S. 261 – 264
- IDW, Stellungnahme: Entwurf eines Reverse Charge Modells zur Umsatzsteuer, Die Wirtschaftsprüfung, 2004, Nr. 15, S. 823 - 824
- Klawikowski, Petra/Lietmeier, Silvia/ Zühlke, Roland, Umsatzsteuerkarussellgeschäfte – nationale Ohnmacht – internationaler Umsatzsteuerbetrug ?, Die steuerliche Betriebsprüfung, 2002, Nr. 5, S. 121 – 134

- Kottke, Klaus, Zur Missbrauchsanfälligkeit von Vorausrechnungen, Gefälligkeitsrechnungen, Pro- Forma- Rechnungen und ähnlichen Urkunden im Sinne des § 14 Abs. 3 UStG, UVR 1999, S. 174 – 176
- Kraeusel, Jörg, Änderungen der Umsatzsteuer im Steueränderungsgesetz 2003, UVR 2004, Nr. 1, S. 1 – 19
- Kruhl, Alfred, Reichen die Maßnahmen des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetzes zur Betrugsbekämpfung aus oder ist eine Änderung des Umsatzsteuersystems notwendig, BB, 2002, Nr. 20, S. 1018 - 1027
- Küffner, Thomas/ Zugmaier, Oliver, Erweiterung der umsatzsteuerlichen Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13 b UStG) am 1.4.2004 in Kraft getreten, DStR 2004, Nr. 17, S. 712 – 715
- Kühn, Alfons/Winter, Matthias, Bekämpfung der Umsatzsteuerverkürzung – Ist die Gesetzgebung das richtige Mittel, UR 2001, Nr. 11, S. 478 – 480
- Merk, Ludwig, Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges im EG-Binnenmarkt, UR 2001, Nr. 3, S. 97 – 99
- Mittler, Gernot, Einführung von Vorstufenbefreiung als Mittel zur Umsatzsteuer- Betrugsbekämpfung, UR 2001, Nr. 9, S. 385 – 390
- Nieskens, Hans, Wichtigste Änderungen der Umsatzsteuer durch das StÄndG 2003 und das Haushaltsbegleitgesetz 2004, UR 2004, Nr. 3, S. 106 – 143
- Nieskens, Hans, Umsatzsteuer im Spannungsfeld zwischen Systematik und Fiskalinteressen, UR 2002, Nr. 12, S. 577 – 588
- Nieskens, Hans, Stellungnahme des UmsatzsteuerForums zum Entwurf des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz, UR 2001, Nr. 11, S. 473 – 475
- OFD Koblenz, Sicherungsmaßnahmen zur Verhinderung von Vorsteuererstattungen im Zusammenhang mit der Vortäuschung grenzüberschreitenden Warenverkehrs im Rahmen sog. Karussellgeschäfte, UR 2001, Nr. 9, S. 410 - 413
- OFD Hannover, Angabe der Steuernummer in der Rechnung, StuB 2002, Nr. 12, S. 622 – 623
- o.V., Vorwort zum ifo Schnelldienst, ifo Schnelldienst, 2004, Nr. 2, S. 1 - 3
- Parsche, Rüdiger, Europäische Umsatzsteuerharmonisierung und Clearing Verfahren, ifo- Studien zur Finanzpolitik, Nr. 49
- Reiß, Wolfram, Gutachten zur Gesetzgebung zum Umsatzsteuerbetrug, Stbg 2004, Nr. 3, S. 113 - 118

- Reiß, Wolfram, Vorsteuerabzug – Achillesferse der Mehrwertsteuer?, UR 2002, Nr. 12
S. 561 – 576
- Siebert, Jens, Der neue Haftungstatbestand des § 13 c UStG – Eine Bestandsaufnahme des
Erlasses des BMF, UStB 2004, Nr. 8, S. 279 – 285
- Slotty-Harms, Ulrike/ Jansen, Axel, Auswirkungen des neuen Haftungstatbestands in § 13 c
UStG n.F. bei Abtretung, Verpfändung und Pfändung von Forderungen, UR 2004,
Nr. 5, S. 221 – 227
- Thoma, Alexander/ Rattinger, Ingrid, Der Übergang der Steuerschuldnerschaft bei Bau-
Leistungen – Anwendungsbereiche und Abgrenzungsprobleme, UStB 2004,
Nr. 4, S. 129 – 132
- Weber, Christian, Der lange Weg zum Ursprungslandprinzip, UR 2003, Nr. 9, S. 423 – 427
- Weber, Christian, Monatliche Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen in Neugründungs-
Fällen - Rechtslage gem. § 18 II S. 4 UStG in der Fassung des Steuerverkürzungsbe-
kämpfungsgesetzes, UR 2003, Nr. 1, S. 7 – 9
- Wenning, Jochen, Karussellgeschäfte – Von Exporteuren, Pufferfirmen, Missing Tradern –
Risiken bei der Anbahnung neuer Geschäftsbeziehungen, UStB 2002, Nr. 8,
S. 265 – 270
- Weimann, Rüdiger, UmsatzsteuerPraxisSpiegel, Schwerpunkt: Umsatzsteuernachschau, UVR
2003, Nr. 9, S. 282 - 288
- Widmann, Werner, Zu den Mainzer Vorschlägen zur Umsatzsteuer, UR 2002, Nr. 1, S. 14 – 20

Internetquellen (CD)

- Antwort der Bundesregierung auf die kleine Anfrage der Abgeordneten Birgit Homburger,
Gudrun Kopp, Rainer Brüderle, weiterer Abgeordneter und der Fraktion der FDP,
BT Drucks. 15/3277, <http://dip.bundestag.de/parfors/parfors.htm>
- Auszug aus dem Jahresbericht des Bundesrechnungshofes 2000 vom 24.10.2000, BT-Drucks.
14/4226; <http://dip.bundestag.de/parfors/parfors.htm>
- Bericht des Bundesrechnungshofes an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages
nach § 88 BHO – Maßnahmen zur Bekämpfung der insbesondere durch organisierte
Kriminalität verursachten Umsatzsteuerverkürzungen (sogenannte Umsatzsteuer-
Karusselle), vom 26.10.2004, [http://www.bundestag.de/parlament/gremien15/a07/
protokolle/Anhoerungsprotokolle9/Stellungnahmen/index.html](http://www.bundestag.de/parlament/gremien15/a07/protokolle/Anhoerungsprotokolle9/Stellungnahmen/index.html)

Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 99 BHO über die Steuerausfälle bei der Umsatzsteuer durch Steuerbetrug und Steuervermeidung – Vorschläge an den Gesetzgeber – vom 03.09.2003, BT-Drucks. 15/1495; <http://dip.bundestag.de/parfors/parfors.htm>

Brixus, Heribert, Umsatzsteuer: Quo vadis ?, http://www.vp-online/site01/akt_uell/docs/02_06/edi01.htm

Ergebnisbericht des BRH 2004 vom 7.7.2004, <http://www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichung/1024.html>

Ergebnis der Schätzung des Arbeitskreises „Steuerschätzung“ vom 02 bis 04 November 2004 in Bremen, <http://www.bundesfinanzministerium.de/dokumente/ix-..27625/Monatsbericht.htm>

Jahresbericht des Bundesrechnungshofes 2002 vom 19.11.2002 (Bemerkungen zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes), <http://www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichung/1024.html>

Merkblatt des BMF zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft, Stand Juli 2004, <http://www.bundesfinanzministerium.de/dokumente/ix-..17000/Artikel.htm>

Pressemitteilung des BDI: Gesetz zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges treibt Unternehmen in die Insolvenz, vom 15.08.2001, www.bdi-online.de [Fachbereiche/Steuern/Pressemitteilungen]

Stellungnahme der BStBK zu folgendem BMF- Schreiben: Haftung bei Abtretung, Verpfändung oder Pfändung von Forderungen (§ 13 c UStG) sowie Haftung bei Änderungen der Bemessungsgrundlage (§ 13 d UStG), v. 11.03.2004, www.bstbk.de [Pressemitteilungen/ Stellungnahmen 2004]

Stellungnahme des DStV zu Vorschlägen bei der Änderung der Umsatzsteuer vom 2.5.2002, www.dstv.de [Suchergebnis: Umsatzsteuer]

Stellungnahme der BStBK zu Systembedingten Änderungen bei der Umsatzbesteuerung; Reverse Charge Modell, vom 30.06.2004, www.bstbk.de [Pressemitteilungen/ Stellungnahmen 2004]

Stellungnahme des DStV zu Systembedingten Änderungen bei der Umsatzbesteuerung; Reverse Charge Modell, vom 29.07.2004, www.dstv.de [Suchergebnis Umsatzsteuer]

Umsatzsteuer- Newsletter, Plückebaum/Malitzky/Widmann, Ausgabe I/2004, Stand: März 2004, www.heymanns.com/servlet/PB/-s/16w55r7mendyu558knz2p709k1b...869/plue_news_2004_03.pdf

Stellungnahme des BDI zu: Systembedingte Änderungen bei der Umsatzbesteuerung, reverse charge Modell, vom 04.08.2004, <http://www.bundestag.de/parlament/gremien15/a07/protokolle/Anhoerungsprotokolle9/Stellungnahmen/index.html>

Stellungnahme des DStV zum Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und anderen Steuern (Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz – StVBG) vom 26.09.2001, www.dstv.de [Suchergebnis Umsatzsteuer]

Stellungnahme des DStV zur Schädigung des Umsatzsteueraufkommens § 26 b UStG, vom 05.02.2002, www.dstv.de [Suchergebnis Umsatzsteuer]

Stellungnahme des DStV zum Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003), vom 21.11.2003, www.dstv.de [Suchergebnis Umsatzsteuer]

o.V., Neue Fassung des § 370 a AO im Bundesgesetzblatt verkündet, www.weniger.de/Neue%20Fassung%20des%20370a.doc

Kongressbeiträge und Diskussionspapiere (CD)

Ammann, Gunter, Beitrag zur Podiumsdiskussion der DIHK sowie der USt- Vereinigung vom 11.09.2001: Vorsteuer-Verrechnungs-Modell, S. 1 – 9

Diskussionspapier des BMF vom 9.06.2004, Systembedingte Änderungen bei der Umsatzbesteuerung; reverse charge Modell, IV B 2 – S 7050 – 80/04

VERZEICHNIS DER GESETZE, VERWALTUNGSANWEISUNGEN UND RECHTSVERORDNUNGEN

Änderungsgesetze

Gesetz zur Anpassung des Umsatzsteuergesetzes und anderer Rechtsvorschriften an den EG-Binnenmarkt (Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz) vom 25.8.1992 (BStBl. 1992, S. 552)

Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Steuergesetze (Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz - StVBG) vom 19.12.2001 (BGBl 2001, S. 3922)

Haushaltsbegleitgesetz 2004 (HBeglG 2004) vom 29.12.2004 (BGBl 2003, S. 3076, ber. BGBl 2004, S. 69)

Steuerbeamten-Ausbildungsgesetz vom 23.7.2002 BGBl 2002, S. 2715,

Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) vom 15.12.2003 (BGBl 2003, S. 2645)

Gesetze (z.T. auf CD)

Abgabenordnung (AO 1977) (BGBl. I S. 3866, ber. BGBl. 2003 I S. 61) zuletzt geändert durch das Kostenrechtsmodernisierungsgesetz vom 5.5.2004 (BGBl. I S. 718) und Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze vom 21.7.2004 (BGBl. I S. 1753)

Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) i.d.F. vom 18.8.1896 (RGBl. 1896 S. 195) zuletzt geändert durch Art 7. G.v. 9.12.2004 I 3214 ++++ (CD)

Gesetz über Ordnungswidrigkeiten (OWiG) i.d.F. vom 24.5.1968 (BGBl. I 1968 S. 481) zuletzt geändert durch Art. 5 G.v. 24.8.2004 I 2198 ++++ (CD)

Gesetz über das Kreditwesen (KWG) i.d.F. vom 10.7.1961 (BGBl. I 1961 S. 881) zuletzt geändert durch Art. 8 Abs. 13 G.v. 4.12.2004 I 3166 ++++ (CD)

Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) i.d.F. vom 26.2.1997 (BGBl. I S. 418, ber. S. 1804) zuletzt geändert durch das Fünfte Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten- Ausbildungsgesetzes vom 23.7.2002 (BGBl. I S. 2715) und Drittes Gesetz zur Änderung verwaltungsverfahrenrechtlicher Vorschriften vom 21.8.2002 (BGBl. I S. 3322)

Grundgesetz der Bundesrepublik Deutschland (GG) i.d.F. vom 23.5.1949 (BGBl. 1949 S. 1) zuletzt geändert durch Art. 1 G.v. 26.7.2002 I 2862 ++++ (CD)

Strafgesetzbuch (StGB) i.d.F. vom 15.5.1871 (RGBl. 1871 S. 127) zuletzt geändert durch Art. 12 c G.v. 24.8.2004 I 2198 ++++ (CD)

Umsatzsteuergesetz 1999 (UStG 1999) (BGBl. I S. 1270) zuletzt geändert durch Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung vom 23.7.2004 (BGBl. I S. 1842) und Kommunales Optionsgesetz Vom 30.7.2004 (BGBl. I S. 2014).

Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1999 (UStDV 1999) (BGBl. I S. 1308) zuletzt geändert durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16.05.2003 (BGBl. I S. 660) und Steueränderungsgesetz 2003 vom 15.12.2003 (BGBl. I S. 2645)

Umwandlungsgesetz (UmwG) i.d.F. vom 28.10.1994 (BGBl. I 1994 S. 3210) zuletzt geändert durch Art. 10 G.v. 9.12.2004 I 3214 ++++ (CD)

Verwaltungsanweisungen

BMF- Schr. vom 31.3.2004 – IV D 1 – S. 7279 – 107/04, Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13 b UStG) auf alle Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, und auf bestimmte Bauleistungen, BStBl., I, 2004, S. 453

BMF- Schr. vom 24.5.2004 – IV B 7 – S 7279a – 17/04 / IV B 7 – S 7279b – 2/04, Haftung bei Abtretung, Verpfändung oder Pfändung von Forderungen (§ 13 c UStG) sowie Haftung bei Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 13 d UStG), BStBl., I, 2004, S. 514,

BMF- Schr. vom 29.1.2004 – IV B 7 – S 7280 – 19/04, Umsatzsteuer: Umsetzung der Richtlinie 2001/115/EG (Rechnungsrichtlinie) und der Rechtsprechung des EuGH und des BFH zum unrichtigen und unberechtigten Steuerausweis durch das Zweite Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (StÄndG 2003), BStBl., I, 2004, S. 258,

BMF- Schr. v. 29.3.2004 – IV B 2 – S. 7429 – 1/04, Haftung für die schuldhaft nicht abgeführte Umsatzsteuer (§ 25 d UStG), BStBl., I, 2004, S. 450,

BMF- Schr. v. 5.12.2001 - IV D 1 - S. 7279 - 5/01, Umsatzsteuer; Einführung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13 b UStG) zum 1. Januar 2002 durch das Steueränderungsgesetz 2001, BStBl., I, 2001, S. 1013,

FinMin Niedersachsen, Erlass vom 28.6.2004 – S 4521 – 32 – 342 , Auswirkungen des § 13 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG i.d.F. des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 auf die grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage bei umsatzsteuerpflichtigen Grundstücksumsätzen, Die Wirtschaftsprüfung 2004, Nr. 19, S. 1105

Rechtsverordnungen

Rat der Europäischen Gemeinschaft: Sechste Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (77/388/EWG) (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft NR. L 145 vom 13.6.1977 S. 1) zuletzt geändert durch Richtlinie 2004/66/EG des Rates vom 26.4.2004 (ABl. Nr. L 168 S. 35-67).

ENTSCHEIDUNGSREGISTER

BGH, Urteil vom 22.7.2004, V StR 85/04

EuGH, Urteil vom 01.04.2004 (Bockemühl), Rs. C-90/02